

Instituto Politécnico de Coimbra  
Instituto Superior de Contabilidade  
e Administração de Coimbra

Nelma da Graça d'Araújo Rosa

O *Dashboard* como instrumento para monitorização e avaliação do desempenho  
dos centros de responsabilidade





Instituto Politécnico de Coimbra  
Instituto Superior de Contabilidade  
e Administração de Coimbra

Nelma da Graça d'Araújo Rosa

O *Dashboard* como instrumento para monitorização e  
avaliação do desempenho dos centros de  
responsabilidade

Relatório de estágio submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Controlo de Gestão, realizado sob a orientação da Professora Doutora Fernanda Alberto e supervisão do Dr. João Veloso.

Coimbra, janeiro de 2021

## **TERMO DE RESPONSABILIDADE**

Declaro ser a autora deste relatório de estágio, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação do presente relatório de estágio.

## **PENSAMENTO**

“Ouve os conselhos e aceita a correção;  
com o tempo acabarás por te tornar sábio.”

Provérbios 19:20

## **DEDICATÓRIA**

A Deus e à minha família!

E em especial, a ti pai, com saudades eternas!

## **AGRADECIMENTOS**

O homem não se faz por si só e, portanto, este trabalho não se fez só por mim. Ele só foi possível porque tive durante a minha caminhada pessoas incríveis que fizeram com que ela fosse mais fácil. Por isso, deixo aqui os meus mais sinceros agradecimentos:

- Às mulheres da minha vida, Anelsa (mamy) e Maria (avodrinha), por tudo, e especialmente pelas orações;
- Aos meus irmãos mais novos, Ailze e Jociney, que mesmo não tendo noção, são a minha maior fonte de inspiração e motivação;
- Ao Carlos, por todo o apoio e incentivo, por acreditar em mim mesmo quando eu própria duvidava;
- À minha querida orientadora, Professora Doutora Fernanda Alberto e à Professora Doutora Cláudia Coimbra, por todo o apoio e ensinamentos;
- A toda a equipa da Bluepharma, por todo o carinho e atenção com que me receberam e trataram desde o primeiro dia, e em particular ao meu supervisor João Veloso pela mentoria e pela pessoa e líder que é;
- À Fundação Calouste Gulbenkian, por todo o apoio prestado não só durante o mestrado, mas nos últimos cinco anos;
- A todos que, mesmo que não endereçados em particular, de uma forma ou de outra fizeram este trabalho ser possível.

Obrigada!

## RESUMO

O objetivo deste relatório de estágio é, em primeiro lugar, documentar o trabalho teórico e prático levado a cabo durante o estágio curricular realizado na Bluepharma Genéricos, no período entre fevereiro de 2020 e janeiro de 2021, com alguma interrupção, com o intuito de compreender como os instrumentos de controlo de gestão aliados às tecnologias de informação, podem ser usados para orientar o comportamento dos gestores e apoiar na tomada de decisões mais acertadas, num contexto onde a informação adquire cada vez mais relevância.

Tendo como base a metodologia de investigação pesquisa-ação, e como ponto de partida a revisão de literatura relevante, mostramos os processos inerentes à implementação de uma gestão por centros de responsabilidade e, adicionalmente, como é que um *dashboard*, uma solução de *Business Intelligence*, pode ser usado como um instrumento para monitorizar o desempenho e orientar o comportamento dos responsáveis por esses centros na prossecução da estratégia. Após a análise crítica dos centros de responsabilidade definidos na Bluepharma Genéricos, implementamos um modelo de *dashboard*, usando como *software* o *Microsoft Power BI*, para monitorizar e avaliar o desempenho dos seus centros de responsabilidade, através de indicadores de *performance*, tendo em vista a orientação do comportamento dos seus responsáveis e a melhoria do processo de tomada de decisão.

O desenvolvimento deste instrumento de controlo de gestão mostrou-se uma mais-valia para a empresa, uma vez que permitiu dar a conhecer o desempenho dos seus centros de responsabilidade e das principais rubricas de gastos que, outrora, ficavam camuflados na contabilidade, o que irá auxiliar no processo de tomada de decisão na empresa e, por conseguinte, na melhoria contínua do seu desempenho.

Palavras-chave: Controlo de Gestão, Centros de Responsabilidade, *Dashboard*, *Power BI*; Desempenho



## **ABSTRACT**

In this work, we report the theoretical and practical work carried out during the curricular internship at Bluepharma Genericos, in the period ranging February 2020 and January 2021, with some interruption. The main aim of this work is to understand how management control instruments combined with information technologies could guide managers' behavior and support smart decision making, in an environment where information acquires more and more relevance.

Based on the action research methodology, and having as a starting point the review of relevant literature, we show the processes inherent to the implementation of responsibility accounting. Additionally, we show how dashboard, a Business Intelligence solution, created using Microsoft Power BI, can be an instrument to monitor performance and guide the behavior of those in charge of the responsibility centers in order to achieve the company's strategy. After a critical analysis of the responsibility centers defined in Bluepharma Genericos, we have implemented a dashboard model using the Microsoft Power BI software, to monitor and evaluate the performance of its responsibility centers, through performance indicators, in order to guide the behavior of those responsible for these centers and improving the decision-making process.

This work showed to be very important for the underlying company since it allowed us to know better both the performance of its responsibility centers and the main costs that, previously, were masked in accounting. Thus, we believe that this work will help the company on its decision-making process and, hence, will contribute to its subsequent improvement.

**Keywords:** Management Control; Responsibility Centers; Dashboards; Power BI; Performance

# ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO .....	1
Motivação .....	2
Objetivos gerais .....	3
Objetivos específicos .....	3
Estrutura do trabalho.....	4
1 REVISÃO DA LITERATURA .....	6
1.1 O controlo de gestão e o desempenho organizacional .....	6
1.2 Os instrumentos de controlo de gestão.....	7
1.3 Os centros de responsabilidade enquanto instrumento de controlo de gestão .	10
1.3.1 Classificação dos Centros de Responsabilidade .....	12
1.3.2 Implementação da gestão por centros de responsabilidade .....	14
1.3.3 Sistemas de avaliação e reporte .....	17
1.3.4 Preços de Transferência Interna.....	21
1.3.5 A problemática do princípio da controlabilidade .....	24
1.4 Sistemas de incentivos e recompensa .....	27
1.5 <i>Business Intelligence</i> aplicado ao controlo de gestão .....	28
1.6 O uso de <i>Dashboard</i> na monitorização do desempenho.....	30
2 ENTIDADE ACOLHEDORA E ATIVIDADES DO ESTÁGIO .....	34
2.1 Caracterização da entidade acolhedora .....	34
2.2 Atividades desenvolvidas no estágio .....	36
2.2.1 Gestão de créditos de clientes .....	37
2.2.2 Análise dos indicadores financeiros da concorrência .....	39
2.2.3 Tratamento das devoluções de clientes.....	42
2.2.4 Indicadores do processo de devoluções .....	43

2.2.5	Reuniões no âmbito da metodologia <i>Kaizen</i> .....	44
2.2.6	Apoio à área da contabilidade e fiscalidade.....	44
3	ESTUDO EMPÍRICO.....	47
3.1	Metodologia de investigação.....	47
3.2	Diagnóstico dos centros de responsabilidade.....	51
3.2.1	Divisão da estrutura organizacional em centros de responsabilidade.....	52
3.2.2	Delegação de poderes .....	55
3.3	Distribuição dos gastos e rendimentos pelos centros de responsabilidade .....	57
3.3.1	Distribuição dos rendimentos .....	58
3.3.2	Distribuição dos gastos .....	58
3.3.3	Centros de Custos e Ordens Internas .....	62
3.3.4	Preços de transferência interna .....	63
3.4	Orçamento por centros de responsabilidade .....	63
3.5	Comparação do desempenho real com o desempenho orçamentado .....	65
3.6	Preparação do reporte para análise dos desvios .....	65
3.6.1	<i>Dashboard no Power BI</i> .....	66
3.7	Criação de um sistema de incentivos .....	72
3.8	Resultados, discussão e reflexão .....	73
	CONCLUSÃO .....	74
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	76
	APÊNDICES .....	84
	APÊNDICE 1. Período e regime de realização do estágio .....	85
	APÊNDICE 2. Análise da concorrência: Volume de Negócios e Margem Bruta .....	86
	APÊNDICE 3. Análise da concorrência: Gastos com o Pessoal e Volume de Negócios por colaborador .....	87
	APÊNDICE 4. Análise da concorrência: Peso do EBIT no Volume de Negócios.....	88

APÊNDICE 5. Análise da concorrência: Relação entre Volume de Negócios, Margem Bruta e Resultados Líquidos .....	89
APÊNDICE 6. Guião de Entrevista.....	90

## ÍNDICE DE TABELAS

<b>Tabela 1.1</b> Instrumentos de controlo de gestão vs. alavancas de controlo. ....	9
<b>Tabela 1.2</b> Preços de Transferência Interna. ....	23
<b>Tabela 2.1</b> Os 5 C dos créditos. ....	38
<b>Tabela 2.2</b> Análise comparativa da evolução do VN e da MB. ....	41
<b>Tabela 3.1</b> Divisão da estrutura organizacional. ....	55
<b>Tabela 3.2</b> Delegação de poderes aos responsáveis dos centros. ....	56
<b>Tabela 3.3</b> Descrição das responsabilidades. ....	57
<b>Tabela 3.4</b> Distribuição dos rendimentos e gastos ....	62
<b>Tabela 3.5</b> Orçamentos por centros de responsabilidade ....	64

## ÍNDICE DE FIGURAS

<b>Figura 2.1</b> Organograma. ....	36
<b>Figura 2.2</b> Relação entre VN, MB e RL ....	42
<b>Figura 3.1</b> Centros de Responsabilidade. ....	53
<b>Figura 3.2</b> Centros de responsabilidade para efeitos de distribuição de gastos. ....	59
<b>Figura 3.3</b> Registo e atribuição de custos no SAP. ....	61
<b>Figura 3.4</b> Relatório de desempenho dos CR com dashboards criados Power BI. ....	68
<b>Figura 3.5</b> Segmentação de ano e mês (imagem na horizontal). ....	69
<b>Figura 3.6</b> Vendas Reais por Centro de Lucro. ....	69
<b>Figura 3.7</b> Resultado Real (RAI). ....	70
<b>Figura 3.8</b> Resultado Controlável por Centro de Lucro. ....	70
<b>Figura 3.9</b> Resultado Controlável Real vs. Orçamentado. ....	71
<b>Figura 3.10</b> Evolução do gasto real vs. orçamentado. ....	71
<b>Figura 3.11</b> Custo Total Real vs. Orçamentado. ....	72

## **Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas**

**BI-** *Business Intelligence*

**BLGN-** Bluepharma Genéricos

**CD-** Contratos de Distribuição

**CFO-** *Chief Financial Office*

**CGMA-** *Chartered Global Management Accountant*

**CGS-** Conselho Geral de Supervisão

**CR-** Centros de responsabilidade

**DAX-** *Data Analysis Expressions*

**EBIT-** *Earning Before Interest and Taxes*

**EBITDA-** *Earning Before Interest Tax and Depreciation*

**ERP-** *Enterprise Resource Planning*

**IA-** Investigação-Ação

**IBM-** *International Business Machines Corporation*

**IES-** Informação Empresarial Simplificada

**IVA-** Imposto sobre o Valor Acrescentado

**LOC-** *Levers of Control*

**MB-** Margem Bruta

**PDCA-** *Plan-Do-Check-Act*

**PS-** Produto *Stock*

**PTI-** Preços de Transferência Interna

**RAI-** Resultados Antes de Impostos

**RL-** Resultado Líquido

**ROI-** *Return on Investment*

**SAP FICO-** *SAP Financial and Controlling*

**SAP-** *Systems Applications and Products*

**VN-** Volume de Negócios

## **INTRODUÇÃO**

O contexto atual caracteriza-se por um acentuado desenvolvimento tecnológico, por ambientes instáveis e mudanças repentinas. Atualmente os clientes têm se mostrado mais exigentes, a concorrência cada vez mais agressiva e o ciclo de vida dos produtos e serviços cada vez mais curtos.

Adicionalmente, os gestores são diariamente bombardeados com uma grande quantidade de dados e informações e, neste contexto em que a base do sucesso é o conhecimento, a capacidade de transformar esses dados e informações em conhecimento é valiosa. O sucesso dependerá da capacidade das organizações de trabalhar os dados e informações disponíveis de modo a elaborar e implementar estratégias que permitam obter uma vantagem competitiva sustentável através da criação do valor para os seus clientes.

Um dos principais fatores competitivos na conjuntura atual é o comportamento dos gestores e a sua capacidade de tomar decisões em ambientes complexos. Assim sendo, é pertinente a existência de instrumentos flexíveis que permitam a orientação do seu comportamento e o acompanhamento e monitorização da sua performance tendo em vista a prossecução dos objetivos estratégicos organizacionais.

Os sistemas de controlo de gestão desempenham um papel fundamental nas organizações na medida em que auxiliam os gestores nas suas funções de avaliação, planeamento e controlo, através da conceção e disponibilização de instrumentos para este efeito. Simons (1995) refere que os sistemas de controlo de gestão fornecem procedimentos formalizados, instrumentos que usam a informação para gerir e controlar as atividades organizacionais.

Para além dos instrumentos, um dos componentes do sistema de controlo de gestão que o gestor deve dar atenção é o sistema de informação e as tecnologias de informação associadas que facilitam a obtenção, análise e reporte da informação sobre os resultados e desempenho organizacional. Para que o controlo de gestão seja eficiente, para facilitar o processo decisório, e para garantir a eficácia do *reporting*, é necessário que os gestores disponham de informações de fontes consistentes e atempadas. Nesse sentido, ao uso dos instrumentos de controlo de gestão, devem-se alinhar também os sistemas e tecnologias de informação.



O *Dashboard* é uma ferramenta construída numa estrutura de *Business Intelligence* (doravante assim designado ou somente BI) usada ao nível do controlo de gestão e que permite através de uma apresentação dinâmica e de fácil leitura, a visualização dos principais indicadores da organização, sejam eles financeiros ou não financeiros. Através da visualização dos valores reais destas variáveis críticas os gestores serão capazes de fazer uma comparação com os objetivos traçados e tomar as melhores decisões no sentido de corrigir eventuais desvios e anomalias.

### **Motivação**

No contexto atual, a informação assume um papel de extrema importância nas organizações e as decisões já não podem ser tomadas apenas com base nas opiniões e julgamentos dos gestores. É crucial que os gestores disponham de instrumentos de controlo de gestão que os auxiliem e orientem na sua função de avaliação, planeamento e controlo para posterior tomada de decisão. No entanto, para além dos instrumentos de controlo de gestão, é necessário que os gestores disponham de “inteligência de negócios” para que a decisão tomada seja oportuna e com base em informações tempestivas. Para tal, a integração destes instrumentos de controlo de gestão com os sistemas de informação e tecnologias de informação torna-se fundamental.

A opção da aluna pela modalidade de Estágio e Relatório tem como objetivo perceber a forma como os conhecimentos teórico-práticos adquiridos ao longo do percurso académico são aplicados no contexto real, onde estão presentes outras variáveis como é o caso da incerteza, do risco, da tempestividade e da competitividade. Outro fator que foi tido em consideração na escolha desta modalidade foi o desejo e necessidade de ter um primeiro contacto com o mercado de trabalho, o que favorecerá a integração no mesmo findo o mestrado. Por outro lado, a escolha desta temática em particular tem como objetivo perceber como é que os instrumentos de controlo de gestão e os sistemas e tecnologias de informação podem ser usados para orientar o comportamento dos gestores e a sua tomada de decisão. Por sua vez, a escolha da entidade, Bluepharma Genéricos (BLGN), deve-se ao facto de esta fazer parte de um setor onde existe uma elevada competitividade, e onde os fatores tempestividade e custos são chave no processo de desenvolvimento do negócio e para a obtenção de vantagem competitiva sustentável, o

que faz com que um instrumento que permita avaliar o desempenho dos centros de responsabilidade com dados *just-in-time* seja de extrema importância.

### **Objetivos gerais**

Com a elaboração deste trabalho pretende-se aprofundar o conhecimento acerca do papel dos instrumentos de controlo de gestão e dos sistemas e tecnologias de informação nas organizações, e em particular no processo de orientação do comportamento e tomada de decisão. Pretende-se, numa conjuntura em que a base do sucesso é o conhecimento, dar resposta às seguintes questões de investigação:

1. Como é que os instrumentos de controlo de gestão podem ser usados para orientar o comportamento e a tomada de decisão dos gestores;
2. Como é que a integração dos instrumentos de controlo de gestão com os sistemas e tecnologias de informação auxiliam a tomada de decisões mais inteligentes.

Tendo em conta as questões de investigação, o objetivo deste trabalho é analisar o modelo de centros de responsabilidade definidos pela Bluepharma Genéricos e desenvolver e implementar um *dashboard* para a monitorização do desempenho destes centros.

### **Objetivos específicos**

De forma a alcançar o objetivo geral foram definidos os seguintes objetivos específicos:

1. Compreender o papel dos instrumentos de controlo de gestão;
2. Compreender o processo de monitorização e avaliação de desempenho;
3. Compreender o processo de implementação da gestão por centros de responsabilidade;
4. Analisar o modelo de centros de responsabilidade definidos pela BLGN;
5. Definir os requisitos funcionais para a construção do *dashboard*;
6. Atualizar e tratar a base de dados para a elaboração do *dashboard*;
7. Construir o *dashboard* para monitorização do desempenho dos centros de responsabilidade.

Ao longo do estágio, serão também desenvolvidas outras atividades no sentido de melhor conhecer a organização e adquirir conhecimentos que serão decerto úteis para a boa execução do principal objetivo, já mencionado.

Neste sentido, foram definidos em conjunto com o supervisor, a realização das atividades a seguir numeradas:

1. Conhecer o grupo Bluepharma, o setor farmacêutico e a Bluepharma Genéricos em particular;
2. Conhecer os processos críticos do negócio, nomeadamente o processo de Identificação, Contratualização e Licenciamento dos novos produtos; o processo Logístico; o processo Comercial (gestão das forças de vendas, *BackOffice* e gestão do negócio internacional);
3. Conhecer os processos de suporte, nomeadamente o tratamento dos dados comerciais para reporte, tratamento contabilísticos e fecho de contas, gestão de pagamentos e gestão documental;
4. Conhecer os processos específicos da área financeira, nomeadamente o processo contabilístico, fiscal e de controlo de crédito;
5. Conhecer e auxiliar a função do controlo de gestão na elaboração dos mapas de objetivos e indicadores bem como na elaboração do relatório mensal de contas;
6. Apoiar na execução das tarefas diárias, nomeadamente na elaboração do mapa de apuramento dos créditos a clientes, no mapa de vendas mensal e no apuramento de créditos e devoluções.

### **Estrutura do trabalho**

Tendo em vista a prossecução dos objetivos estabelecidos, o relatório está dividido em três capítulos. No primeiro capítulo efetua-se a revisão de literatura na qual se apresentam as principais contribuições que a comunidade académica e científica tem proporcionado aos principais temas inerentes a este trabalho, nomeadamente: o controlo de gestão, focando no contributo dos seus instrumentos para a tomada de decisão e a orientação do comportamento dos gestores; o *Business Intelligence* e os *Dashboards*, focando a abordagem no papel dos sistemas e tecnologias de informação no suporte às funções de controlo de gestão. No capítulo seguinte efetua-se o enquadramento da entidade acolhedora do estágio, procedendo-se à sua caracterização, e expõem-se as principais atividades desenvolvidas no seu decorrer. No terceiro capítulo, após a apresentação da metodologia de investigação adotada para a implementação dos objetivos estabelecidos, realiza-se o diagnóstico aos centros de responsabilidade existentes na entidade acolhedora

e a exposição dos processos levados a cabo para a implementação de um *dashboard* para monitorização do desempenho desses centros de responsabilidade; este capítulo termina com uma reflexão sobre as atividades desenvolvidas ao longo do estágio. Por último, enunciam-se as conclusões do estágio e do tema desenvolvido no âmbito do mesmo, integrante do presente relatório de estágio.

## **1 REVISÃO DA LITERATURA**

Neste capítulo é apresentada a revisão bibliográfica dos principais temas relacionados com o trabalho desenvolvido no estágio. O capítulo começa com uma breve exposição do conceito de controlo de gestão e do seu papel nas organizações. De seguida, abordam-se os instrumentos de controlo de gestão, dando especial ênfase aos centros de responsabilidade. Nas últimas duas secções deste capítulo, através da conceptualização do *Business Intelligence* e dos *Dashboards*, põe-se em evidência o papel dos sistemas e tecnologias de informação no suporte às funções de controlo de gestão e na tomada de decisão.

### **1.1 O controlo de gestão e o desempenho organizacional**

Para dar resposta aos desafios e oportunidades colocados pelo meio envolvente, as organizações precisam traçar uma estratégia que seja bem compreendida por todos. Kaplan & Norton (2008) definem a estratégia como um conjunto de ações e decisões, tomadas de forma consistente, que ajudam a organização a alcançar vantagem competitiva sobre seus concorrentes e consequentemente a obter um desempenho financeiro superior.

Uma estratégia que esteja alinhada com o seu propósito, razão de ser da organização, gera um laço emocional no capital humano organizacional (Hauge & Knudsen, 2017) que configura-se como um motor chave do sucesso de qualquer organização. A estratégia escolhida tem implicações no comportamento das pessoas, nomeadamente, no seu envolvimento e empenho, por isso esta precisa de ser bem operacionalizada.

O sistema de controlo de gestão é definido por Jordan et al. (2007) como um fator de desenvolvimento da organização, que através de instrumentos práticos influencia o comportamento dos gestores e os orienta no sentido da implementação da estratégia. O sistema de gestão é um conjunto integrado de processos e ferramentas usados para desenvolver e traduzir a estratégia em ações e adicionalmente monitorizar a eficiência da estratégia e das ações implementadas (Kaplan & Norton, 2008).

Numa pesquisa desenvolvida por Widener (2007), envolvendo 122 *Chief Financial Officer* (CFO), pôde-se concluir que a pertinência dos sistemas de controlo deve-se aos riscos e as incertezas associadas à estratégia.

Segundo Merchant & Otley (2006), os sistemas de controlo de gestão são desenhados para ajudar as empresas a se adaptarem e protegerem das ameaças do meio envolvente que possam colocar em causa o seu bom desempenho. Deveras, com a crescente pressão do meio envolvente, já não é possível aos gestores fazer um acompanhamento de perto das pessoas e de todas as atividades que ocorrem na organização. Atualmente, os gestores devem encorajar os trabalhadores e delegar-lhes responsabilidades e autonomia, contudo de forma controlada.

O controlo de gestão das atividades passa a ser responsabilidade de cada gestor descentralizado e o papel do *controller* não é o de controlar, mas sim conceber e implementar os instrumentos necessários para que os próprios gestores possam efetuar a sua função de controlo de forma adequada (Jordan et al., 2007).

Os instrumentos de controlo de gestão não ajudam apenas a organização na implementação e operacionalização da sua estratégia, mas ajudam também a estabelecer uma convergência entre os objetivos e atividades dos gestores descentralizados com a estratégia global da organização, e por esta via a melhoria do desempenho organizacional.

## **1.2 Os instrumentos de controlo de gestão**

Os sistemas de controlo de gestão incluem procedimentos e instrumentos que permitem aos gestores estabelecerem e aceitarem objetivos, planearem os meios para os alcançar, monitorizarem o grau de cumprimento dos mesmos e avaliarem o seu desempenho.

Para influenciar o comportamento e garantir que a estratégia seja alcançada, Simons (1995) apresenta um modelo contendo quatro instrumentos, os denominados *Levers of Control* (LOC) ou Alavancas de Controlo (tradução para português). De acordo com o autor, os instrumentos de controlo de gestão são constituídos por quatro alavancas: sistemas de diagnóstico e controlo; sistemas de crenças; sistemas de limites e sistemas de controlo interativo, cada uma das quais desempenhando um papel distinto e indispensável.

Os sistemas de diagnóstico e controlo de Simons (1995) permitem verificar se os objetivos estão a ser alcançados eficaz e eficientemente. Contudo, de acordo com o autor, esse instrumento não é adequado para garantir o controlo efetivo, daí a necessidade das outras três alavancas de controlo mencionadas.

Enquanto instrumento de controlo de gestão, os sistemas de crenças permitem motivar e promover um comprometimento das pessoas com os principais valores da organização. Esse tipo de instrumento, ao desenvolver no trabalhador um sentimento de pertença a uma causa comum, permite o seu empoderamento e encoraja-o a procurar novas soluções e oportunidades de melhoria.

O empoderamento e a autonomia, quando não controlados, podem trazer consequências indesejáveis para a organização, daí a pertinência dos sistemas de limites que, enquanto conjunto de padrões e códigos de conduta ética, dão a conhecer os comportamentos que não são tolerados e que devem ser evitados.

À medida que as empresas se vão tornando complexas e mais autonomia é dada aos gestores intermédios, os gestores precisam de instrumentos que lhes permita obter informações e estar a par das decisões tomadas pelos seus subordinados. Os sistemas de controlo interativo permitem aos gestores focar-se nas incertezas da estratégia e conhecer as oportunidades e ameaças do meio envolvente e responder de forma proativa. Kober et al. (2007) examinaram a inter-relação entre a estratégia e os sistemas de controlo de gestão e concluíram que o sistema de controlo de gestão influencia e é influenciado pela estratégia. Segundo os autores, o uso interativo de instrumentos de controlo de gestão facilita a mudança na estratégia, isto é, a sua implementação de forma proativa, mas adicionalmente, quando ocorre uma mudança na estratégia, os sistemas de controlo de gestão mudam para se adaptarem à mudança ocorrida.

Simons (1995) defende que o sucesso da implementação da estratégia depende do equilíbrio no uso dessas alavancas de controlo.

Estudos desenvolvidos por Widener (2007) corroboram os de Simons (1995), ao demonstrar que as quatro alavancas de controlo são interdependentes e complementares, pelo que as empresas devem ter todas as alavancas em consideração de forma a obter todos os benefícios que estas apresentam.

Apesar do modelo de Simons (1995) apresentar diversos pontos positivos e ser amplamente estudado, Ferreira & Otley (2009) tecem diversas críticas ao mesmo. De acordo com estes autores, pese ser útil e abrangente, o modelo de Simons é deficiente pelo facto de dar demasiada atenção à gestão de topo e aos controlos formais e, por conseguinte, não dar atenção a aspetos tão importantes como os controlos informais que

podem ser encontrados nos níveis hierárquicos inferiores ou nas pequenas empresas. Para os autores, os conceitos subjacentes às alavancas de controlo de Simons não são suficientemente claros, dando lugar a interpretação subjetiva. A ambiguidade na definição dos controlos interativos e a não suscetibilidade de aplicação em todo o tipo de organizações são outras das críticas tecidas.

Ferreira & Otley (2009) formulam um modelo alternativo denominado *Performance Management Systems* (PMS), que é uma extensão do modelo apresentado em 1999 por Otley (1999) e que integra aspetos fundamentais do modelo de Simons (1995). O modelo dos autores visa ajudar a descrever os principais aspetos a ter em conta no *design* e implementação de sistemas para controlar o desempenho das organizações de forma mais holística.

Para além de Simons (1995), outros autores estabelecem outras classificações para os instrumentos de controlo de gestão.

Segundo Jordan et al. (2007), podemos definir três tipos de instrumentos num sistema de controlo de gestão: os instrumentos de pilotagem, de orientação do comportamento e de diálogo. A tabela 1.1 apresenta uma síntese destes instrumentos e relaciona-os com as alavancas de controlo de Simons.

**Tabela 1.1** Instrumentos de controlo de gestão vs. alavancas de controlo.

<b>Instrumento</b>	<b>Exemplos</b>	<b>Relação com as alavancas de controlo de Simons</b>
<b>Pilotagem</b>	Plano operacional, <i>tableau de bord</i> , <i>dashboard</i> , <i>balanced scorecard</i>	Sistemas de diagnósticos e controlo
<b>Orientação do comportamento</b>	Centros de Responsabilidades, Preços de Transferência Interna e Critérios para avaliação do desempenho financeiro	Sistemas de crenças e sistemas de limites
<b>Diálogo</b>	Salas de reuniões, datas de reuniões e relatórios de reuniões	-

Fonte: Elaboração própria.



A ausência de um relacionamento entre o instrumento de diálogo de Jordan e as alavancas de controlo de Simons reforçam o argumento defendido por Ferreira e Otley (2009), de que o modelo de Simons peca por não considerar aspetos de controlos mais informais e do dia-a-dia.

Tendo em conta os objetivos definidos para este trabalho, na secção seguinte leva-se a cabo uma análise mais aprofundada dos centros de responsabilidade enquanto um instrumento de controlo de gestão formal que permite a orientação do comportamento dos gestores dentro das organizações.

### **1.3 Os centros de responsabilidade enquanto instrumento de controlo de gestão**

Nas últimas décadas as organizações têm se tornado cada vez mais complexas e, para dar respostas à crescente complexidade, tornou-se necessário a existência de novas estruturas organizacionais. A teoria da contingência estabelece que ambientes complexos exigem estruturas internas mais complexas e, por isso, Kaplan & Atkinson (1998) afirmam que a eficiência organizacional só será alcançada quando a estrutura interna da organização estiver alinhada com as exigências do ambiente em que opera.

De acordo com Sengul (2019), a estrutura organizacional deve ser orientada externamente para moldar as interações competitivas e orientada internamente para permitir a formulação e implementação de estratégias eficientes.

Meijaard et al. (2005) conduziram um estudo com o objetivo de aferir a relação entre a estrutura organizacional e a performance de empresas alemãs de pequena dimensão e verificaram que, ao contrário do que estabelece a teoria da contingência, não existe uma forma ideal de estruturar a organização. Os autores verificaram que estruturas fortemente descentralizadas têm bom desempenho em vários contextos, especialmente em serviços comerciais e de produção, mas, por outro lado, várias estruturas bastante centralizadas apresentam um desempenho igualmente bom, mesmo nos mesmos contextos. Não obstante esses resultados, os autores concluíram que as empresas muito centralizadas e com um nível de especialização vertical muito forte só têm bom desempenho em estruturas relativamente simples.

Quando as organizações se tornam complexas, torna-se cada vez mais difícil, senão impossível, para a administração tomar decisões informadas e em tempo útil. Numa organização complexa, os administradores não têm controlo sobre tudo o que se passa na mesma e o aumento da pressão cria a necessidade de se adotarem estruturas descentralizadas que permitam a administração focar a sua atenção nas decisões estratégicas, delegando as decisões operacionais para os níveis hierárquicos inferiores.

Casasnovas et al. (2009) definem a descentralização como um processo de transferência de autoridade para níveis hierárquicos inferiores que funciona como um mecanismo facilitador de mudanças nas organizações.

A descentralização permite reduzir o fluxo e, conseqüentemente, o tempo da tomada de decisão, na medida em que a decisão passa a ser tomada nos níveis hierárquicos mais inferiores, existindo maior proximidade entre o executor e o decisor, sem necessidade de aprovação prévia dos administradores.

Ezzamel (1992, p. 6) distingue dois tipos de estruturas descentralizadas: as funcionais e as “federais”<sup>1</sup>. A descentralização funcional, de acordo com o autor, refere-se a situações em que a delegação da tomada de decisão para os níveis inferiores é feita com base na estrutura funcional das organizações, sendo a autonomia dada conforme as áreas funcionais (departamentos) que existem na organização. Por sua vez, de acordo com o autor, a descentralização “federal” ocorre quando as organizações estão divididas por (sub) unidades de negócio autónomas, sendo esta uma divisão estratégica feita com base em diversos fatores, por exemplo: por tipo ou linha de produto, por tipo de cliente ou ainda por localização geográfica.

As unidades descentralizadas são diferentes umas das outras, diferindo quer em termos de *inputs* que utilizam, de *outputs* que produzem, bem como das responsabilidades e autonomia que lhe são conferidas. De acordo com Kaplan & Atkinson (1998) com base no nível de responsabilidade e autonomia atribuído aos seus responsáveis estas unidades podem ser classificadas segundo diversos tipos de centros de responsabilidade.

---

<sup>1</sup> Tradução livre do inglês *federal*.

Os centros de responsabilidade são considerados unidades ou subunidades da organização que tem um responsável próprio, com nível de autorização necessária para usar os recursos humanos, materiais e financeiros, e fazer a medição do desempenho através de um conjunto predeterminado de critérios (Aliona, 2016).

Uma unidade organizacional representa um grupo de indivíduos que utilizam recursos da organização e têm objetivos a cumprir. Para Abdillah & Saraswati (2016) uma unidade organizacional liderada por um gestor pode ser considerada como um centro de responsabilidade quando o seu responsável tem autoridade para desenhar o orçamento e é responsabilizado pelo desempenho obtido.

### **1.3.1 Classificação dos Centros de Responsabilidade**

Kaplan & Atkinson (1998) distinguem cinco tipos de centros de responsabilidade: centros de custo<sup>2</sup> padrão, centros de custo discricionário, centros de proveitos<sup>3</sup>, centros de resultados e centros de investimento. A classificação dos centros de responsabilidade baseia-se no critério das demonstrações financeiras dos respetivos centros, que é determinado pela amplitude de poderes e responsabilidade conferida aos seus responsáveis (Akhmetova et al., 2019).

Um centro de custo é uma (sub) unidade onde o responsável tem poder de decisão apenas sobre a utilização de recursos, sendo considerado por Mahmud et al. (2018) como o centro de responsabilidade mais importante. Esse centro será considerado padrão quando se pode fazer uma relação entre os *outputs* produzidos por este centro com a quantidade específica de *input* que foram necessários para a produção de cada unidade de *output* (Kaplan & Atkinson, 1998). Neste tipo de centro, o gestor é responsável pela minimização de gastos, aumento da qualidade e redução do tempo de produção, não sendo responsável pelas

---

2 Em 2010, com a entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística, as expressões “custos” e “proveitos” foram substituídos pelos termos “gastos” e “rendimentos”. No entanto, ao longo deste trabalho ao se referir aos centros de responsabilidade, responsáveis pelo consumo de recursos, usar-se-á a expressão “**centros de custos**”, uma vez que é esta a usada internamente na empresa acolhedora do estágio e em toda a bibliografia consultada sobre contabilidade de gestão. Pelos mesmos motivos, em qualquer referência aos centros de responsabilidade responsáveis pelas atividades de marketing e vendas usar-se-á a expressão “**centros de proveitos**”, uma vez que é esta a mais usada em toda a bibliografia consultada de contabilidade de gestão. Adicionalmente, noutras situações, usar-se-á indistintamente as expressões “custos” e “gastos” por ser ainda uma prática bastante comum ao nível da contabilidade de gestão.

3 Ver a nota de rodapé número 2.

variações ao nível de atividade nem pelas decisões relacionadas com o preço nem com o aumento da carteira de serviços. De salientar que, os centros de custos padrão não são exclusivos das indústrias, existindo também em organizações prestadoras de serviços, desde que se possa fazer uma relação entre a quantidade de *output* produzidos e os *inputs* consumidos. Um centro de custo será considerado discricionário quando os *outputs* não são mensuráveis em termos financeiros, ou não existe uma relação entre os *inputs* e os *outputs* (Kaplan & Atkinson, 1998).

O terceiro tipo de centros de responsabilidade são os centros de proveitos. Estes, de acordo com Kaplan & Atkinson (1998), existem com o objetivo de organizar as atividades de marketing e vendas. Mahmud et al. (2018) afirmam que nas organizações modernas a medição do desempenho deste tipo de centro de forma correta é impossível, pelo que estes só são necessários nas grandes organizações para assistir e facilitar o entendimento dos preços de transferência interna. A diminuição do uso dos centros de proveitos pelas organizações, de acordo com Kaplan & Atkinson (1998), deve-se também ao facto de os últimos desenvolvimentos em *activity-based-costing* (ABC) ter permitido às organizações transformar os centros de proveitos em centros de resultados.

Quando há um centro que, além do controlo e responsabilidade para produzir os bens, dispõe também do controlo e responsabilidade pela venda dos produtos produzidos, estamos perante um centro de resultados. De referir que, para que um centro seja classificado como centro de resultados, a venda dos produtos ou serviços produzidos não tem que ser necessariamente uma venda ao exterior. De acordo com Jordan et al. (2007), a transferência interna, não imposta, mas solicitada, a um outro centro de responsabilidade também se enquadra neste contexto, o que pode permitir que um departamento de produção seja transformado em um centro de resultados, sob a condição de se estabelecer um preço para valorizar as transferências internas e de ter em conta a relação custo-benefício desta transformação.

O quinto e último tipo de centro de responsabilidade corresponde aos centros de investimento. Podemos definir um centro de investimento como uma (sub) unidade onde o gestor, além da responsabilidade pelos gastos e rendimentos, tem responsabilidade e autoridade pelos ativos (capital, ativos fixos, inventários, saldo de clientes, saldo de fornecedores, etc.). No entanto, Akhmetova et al. (2019) salientam o facto da definição

de centro de investimento poder ser ligeiramente mais complicada que os outros, pois raramente nas organizações depararemos com situações onde o gestor toma decisões acerca de todos os ativos que usa para o desenvolvimento dos seus objetivos, havendo sempre algumas decisões sobre ativos que são fixas e definidas pela administração.

Embora a dificuldade apontada por Akhmetova et al. (2019), Jordan et al. (2007) afirmam que sempre que um responsável tenha autoridade para tomar decisões sobre os gastos e os rendimentos, e adicionalmente sobre uma parte significativa do capital investido, este centro deverá ser definido como um centro de investimento, devendo a avaliação do seu desempenho refletir todo o âmbito da sua autoridade.

Existem várias categorias de centros de responsabilidade, o que faz com que nem sempre seja fácil escolher o estatuto ou a classificação de cada centro por parte das organizações. De acordo com Fowzia (2011), os centros de responsabilidade podem ser definidos de três modos: de acordo com a estrutura funcional, de acordo com as atividades e de acordo com a estratégia. A divisão e a classificação de cada centro de responsabilidade devem ter sobretudo em consideração as especificidades de cada empresa e as suas necessidades de controlo interno (Han, 2018).

### **1.3.2 Implementação da gestão por centros de responsabilidade**

Embora se reconheça os benefícios da gestão por centros de responsabilidade, a sua implementação pode enfrentar algumas barreiras. De facto, Lang (1999) afirma que a aplicação prática dos conceitos de centros de responsabilidade e gestão por centros de responsabilidade nem sempre corrobora com a teoria. O autor vai mais longe acrescentando que, em teoria, a gestão por centros de responsabilidade ajuda na melhoria da tomada de decisão, mas na prática isso nem sempre se verifica.

Estudos realizados por Tuan (2017) acerca da aplicação dessa metodologia em organizações do setor têxtil mostrou que esses conceitos não eram corretamente aplicados entre estas organizações e que as organizações a aplicavam em níveis diferentes. O autor descreve que um nível médio de aplicação incluía atividades como a formação de centros e alocação de autoridade, o *reporting* regular e incentivos, enquanto que um nível alto envolvia também a distribuição de gastos e rendimentos, e preparação e uso regular do orçamento.

Ritika & Rani (2015), por sua vez, afirmam que a gestão por centros de responsabilidade pode não ser tão útil para as pequenas organizações como seria para as grandes, uma vez que nas pequenas organizações o trabalho é facilmente gerido sem necessidade de se dividirem. Apesar disso, Lang (1999) sublinha que este facto não significa que não possam ser aplicados em pequenas organizações, significando apenas que o retorno do investimento talvez não seja tão grande para se justificar o seu desenvolvimento. Nestes termos, o grande desafio para as organizações é balancear o binómio custo-benefício da decisão de descentralizar e organizar segundo centros de responsabilidade. O critério de decisão deverá ter em conta se a organização tem processos e funções muito complexas, se possui diversos produtos ou se está presente em mercados ou segmentos distintos.

A experiência de outras organizações na implementação desta metodologia mostrou que um fator de extrema importância e essencial é a correta e eficaz determinação e atribuição dos gastos indiretos (Lang, 1999). Os gastos devem ser atribuídos com base em mecanismos apropriados e, de acordo com o autor, o sucesso na implementação requer alto nível dos sistemas de suporte à informação financeira de modo que o cálculo e recálculo dos gastos indiretos sejam com base em dados e metodologias fiáveis e eficazes. Esse pensamento é corroborado por Okoye (2009) que salienta que a gestão por centros de responsabilidade funciona bem quando existe um sistema de informação automatizado na organização.

Outro fator determinante para a existência e sucesso da gestão por centros de responsabilidade são os orçamentos. A gestão por centros de responsabilidade obriga os gestores a planearem e a levar os planos a sério. Estudos realizados sobre a aplicação dos centros de responsabilidade em diversas organizações, de diversos setores, em diversos países, mostrou que a sua aplicação requer a existência de melhor gestão e melhor controlo (Abdillah & Saraswati, 2016; Han, 2018; Kerr, 2008). Aliona (2016) afirma que os centros de responsabilidade são a ferramenta apropriada para transpor os objetivos da gestão de topo no que diz respeito a orçamentos, sendo também uma ferramenta que garante a aplicação daqueles objetivos. De facto, já em 1999, Lang (1999) afirmava que a gestão por centros de responsabilidade vai além da distribuição da organização em subunidades, envolvendo também uma mudança na forma como a gestão e o controlo é entendida e praticada na organização.

Gharayba et al. (2011, citado por Hanini (2013) e Tuan (2017)) consideram a gestão por centros de responsabilidade como um processo formado por sete elementos:

1. Divisão da estrutura organizacional em centros de responsabilidade;
2. Delegação de poderes aos responsáveis pelos centros de responsabilidade;
3. Distribuição dos gastos e rendimentos pelos centros de responsabilidade;
4. Decomposição do orçamento da organização por centros de responsabilidade;
5. Comparação do desempenho real com o desempenho orçamentado;
6. Preparação do reporte para análise dos desvios;
7. Criação de um sistema de incentivos.

Esses sete elementos confirmam o exposto por Lang (1999), que considera que, na implementação da gestão por centros de responsabilidade, um dos princípios a ter em conta é o de que todos os gastos gerados por cada centro lhes são atribuídos, devendo aparecer no seu orçamento e estar sob o seu controlo. Segundo o autor, devem ainda ser criados incentivos e removidas as barreiras para permitir que cada centro de responsabilidade aumente os seus rendimentos e diminua os seus gastos de acordo com o seu próprio plano e prioridades.

É também importante referir que a descentralização e a gestão por centros de responsabilidade, apesar de transferir a responsabilidade pelos centros a um gestor responsável, não inibe nem retira a responsabilidade última da administração em termos financeiros. De acordo com Lang (1999), há que ter presente que a responsabilidade última pelos passivos é da administração. Essa constatação suscita a necessidade de a administração acompanhar o desenrolar das atividades, bem como o desempenho dos centros de responsabilidade e dos seus responsáveis. A gestão por centros de responsabilidade aumenta de certo modo o risco do negócio, pelo que exige que a organização possua bons sistemas de informação financeira e de reporte da mesma, e que os responsáveis por cada centro sejam pessoas com competências de gestão e estejam motivadas. Neste sentido, uma gestão assente em centros de responsabilidade requer a existência de: sistemas de avaliação e reporte do desempenho, preços de transferência interna e sistemas de incentivos. A análise destes sistemas será efetuada nas subsecções seguintes.

Em suma, no que diz respeito ao processo de implementação de uma gestão por centros de responsabilidade, e tendo presente os ensinamentos e pesquisas de Lang (1999), importa referir que o sucesso da implementação da gestão por centros de responsabilidade, além de ter em conta os fatores e princípios já enunciados, também requer paciência, uma vez que não estamos perante uma solução mágica que vai funcionar de forma instantânea e do mesmo modo para todos. Trata-se na verdade de um processo que leva tempo e esforço, requerendo algumas vezes elevados investimentos relativamente à infraestrutura de gestão. Os seus benefícios poderão não surgir imediatamente e, inclusive, não aparecerem enquanto as pessoas e a estrutura organizacional não estiverem todas alinhadas.

Aos centros de responsabilidade são atribuídos objetivos, planos e metas pelo que há necessidade de avaliar o seu grau de realização. O sistema de controlo de gestão deve criar mecanismos e instrumentos capazes de refletir o grau de cumprimento das responsabilidades de cada centro. Para tal devem existir critérios de avaliação de desempenho e posterior reporte dos mesmos.

### **1.3.3 Sistemas de avaliação e reporte**

Para garantir o sucesso e obter benefícios de uma estrutura descentralizada, a administração requer informação acerca do desempenho dos centros de responsabilidade e dos seus responsáveis, de forma a examinar o seu desempenho, viabilidade económica e tomar decisões no sentido de melhorar o desempenho futuro.

A avaliação de desempenho constitui um instrumento usado pela administração para quantificar a eficácia e a eficiência das ações tomadas na organização e o seu processo envolve a escolha de indicadores e critérios de avaliação, bem como a atribuição de pesos aos diversos indicadores para destacar a sua importância (Jensen & Meckling, 1998).

De acordo com Kaplan & Atkinson (1998), os indicadores de desempenho têm como função dar aos gestores conhecimento sobre os padrões pelos quais o seu desempenho individual e da divisão sob a sua responsabilidade serão avaliados, guiando o seu comportamento e as suas decisões. Kennerley & Neely (2003) apontam ainda que estes indicadores além de permitir monitorizar e avaliar o desempenho, permitem ainda identificar as áreas que precisam de mais atenção, melhorar a comunicação na organização e aumentar a motivação dos gestores.



A avaliação do desempenho, seja em contexto empresarial ou noutro, é uma questão delicada e muitas vezes não é bem vista por parte dos avaliados, por isso há que ter atenção na escolha dos indicadores usados para avaliar o desempenho. Para Kaplan & Atkinson (1998), a escolha dos indicadores de avaliação de desempenho pode ser um dos maiores problemas na gestão por centros de responsabilidade, não só devido ao custo de obtenção e preparação da informação, mas principalmente por estes não serem neutros e influenciarem o comportamento dos avaliados. Segundo Ezzamel (1992), um indicador será adequado se promover um comportamento adequado das divisões, a sua independência e o seu controlo. Os indicadores deverão refletir o contexto em que são aplicados e, por isso, deverão ser escolhidos com base na categoria a que pertence o centro, os seus objetivos e o tipo de usuários, internos ou externos, das informações do centro em questão (Ezzamel, 1992). Essa é a mesma linha defendida por Kennerley & Neely (2003) que reiteram que os sistemas de avaliação de desempenho devem evoluir de forma que continuem a refletir o contexto em que as organizações estão inseridas. Nesse sentido, os autores apresentaram um estudo de caso no qual investigaram as ações que as organizações podem tomar para garantir que seus sistemas de avaliação de desempenho evoluam ao longo do tempo, e verificaram que o correto agrupamento dos processos, pessoas, sistemas e cultura são essenciais para esse efeito.

Kaplan & Atkinson (1998) apontam dois principais problemas que devem ser ultrapassados para garantir a adequabilidade dos indicadores, nomeadamente, o problema da congruência com os objetivos e o problema das interações entre os centros.

Os indicadores usados para a avaliação de desempenho dos centros devem ser congruentes com os objetivos da organização como um todo, e em ambientes complexos e incertos esta congruência não pode ser alcançada usando apenas um único indicador de desempenho, nem usando indicadores focados apenas no curto prazo (Kaplan & Atkinson, 1998). Uma vez que as informações sobre as atividades e o desempenho interessam a diversos tipos de usuários, com objetivos distintos, existe assim a necessidade de se usarem diversos tipos de indicadores.

De acordo com Kaplan & Atkinson (1998), os indicadores de avaliação de desempenho de um centro de responsabilidade devem ainda refletir a sua relação e interação com os demais centros de responsabilidade. Produtos e serviços são transacionados entre centros

de responsabilidade e, portanto, as ações de um centro influenciarão não só o seu desempenho, mas também o desempenho dos centros com os quais se relaciona. Para que a avaliação de desempenho seja adequada, a transferência de produtos e serviços entre centros deve ser valorada através da definição de preços de transferência internos (Kaplan & Atkinson, 1998). Ao refletir as interações entre os centros, aumenta a cooperação entre estes, diminui conflitos desnecessários, e enfatiza os responsáveis descentralizados a considerarem o sucesso da organização como um todo e não apenas do centro que gere.

Tradicionalmente, as organizações tendem a utilizar apenas indicadores financeiros na avaliação de desempenho, mesmo que tal opção já tenha sido alvo de críticas em diversos estudos (Nudurupati et al., 2011). De facto, desde a década de 1980, estudos apontam que os indicadores financeiros são insuficientes em organizações competindo em mercados modernos (Johnson & Kaplan, 1987; Kennerley & Neely, 2003). Os indicadores financeiros apenas dão conhecimento acerca de qual foi o desempenho obtido (*lagging indicators*) não evidenciando como é que este desempenho foi atingido ou como é que o mesmo pode ser melhorado (*leading indicators*) (Nudurupati et al., 2011). Nestes termos, a par dos indicadores financeiros, aconselha-se as organizações a considerarem indicadores não financeiros como a qualidade, produtividade, a satisfação dos clientes, retenção de clientes e a inovação na avaliação de desempenho.

Apesar das limitações que apresentam, os indicadores financeiros não deixam de ser bons indicadores para avaliar o desempenho dos centros de responsabilidade e dos seus responsáveis, devendo-se, porém, considerar também indicadores não financeiros.

Nestes termos, Jordan et al. (2007) afirmam que os critérios económico-financeiros são bons critérios de avaliação uma vez que traduzem o desempenho em termos de gastos, rendimentos e resultados, os quais refletem a utilização dos recursos usados pelos gestores para o alcance dos seus objetivos. Os autores afirmam ainda que, ao poderem ser traduzidos em termos monetários, os indicadores económico-financeiros permitem fazer uma comparação entre o desempenho dos diversos centros de responsabilidade.

Como já foi referido anteriormente, um responsável por um centro de custo tem por objetivo alcançar a eficiência operacional minimizando os gastos e o tempo de produção dos produtos ou de prestação dos serviços. A avaliação deste centro é feita comparando

os gastos orçamentados controláveis pelo gestor com os gastos atuais, para o nível de atividade atual (Fabozzi et al., 2015).

Quando o centro de custo é discricionário é mais difícil quantificar as suas realizações, pelo que a sua avaliação será feita considerando a não ultrapassagem do limite de gasto orçamentado em conjugação com o alcance dos objetivos que lhes são próprios (Jordan et al., 2007).

Num centro de proveitos, o seu responsável tem como objetivo gerar o máximo possível de rendimentos. O indicador Volume de Negócios (VN) é uma medida de desempenho neste cenário (Mahmud et al., 2018). O desempenho destes centros baseia-se na comparação entre os rendimentos atuais e os rendimentos estimados ou orçamentados.

Os gestores dos centros de resultados são responsáveis pelos rendimentos e gastos operacionais, o que nos poderia conduzir para o pensamento de que estes centros seriam avaliados com base nos seus resultados operacionais correntes. Porém, Fabozzi et al. (2015) vêm alertar que os resultados operacionais correntes são insuficientes para avaliar estes centros, e que apenas uma análise comparativa pode dar à gestão de topo informação necessária para avaliar o desempenho do centro e do seu responsável. Segundo o autor a comparação a que se refere é a comparação do resultado operacional da atividade atual do centro com o que foi orçamentado para o mesmo nível de atividade. Sendo assim, o desempenho de um centro de resultados pode ser aferido pela comparação dos valores atuais e orçamentados para o mesmo nível de atividade das seguintes medidas económico-financeiras: margem de contribuição (diferença entre rendimentos e gastos variáveis diretos controláveis); resultado controlável pelo gestor (diferença entre os rendimentos e gastos variáveis e fixos diretos controláveis) e margem direta ou resultado operacional (diferença entre os rendimentos e o somatório de gastos variáveis e fixos diretos controláveis pelo gestor e os diretos controláveis pelos outros) (Jordan et al., 2007).

Os gastos não controláveis devem ser excluídos da avaliação de desempenho para evitar situações em que o gestor considere o seu desempenho como julgado de forma injusta (Okoye, 2009). Esta é a mesma posição defendida por Lin & Yu (2002), que afirmam que, de forma a facilitar a medição e avaliação do desempenho, os gastos não controláveis comuns devem ser excluídos dos centros de responsabilidade.

Um centro de investimento é responsável pelo fornecimento de fundos, sendo que a responsabilidade do seu gestor inclui também a de controlar os ativos. De acordo com Aliona (2016), na avaliação dos centros de investimento tem de se ter em conta o retorno do investimento em capital (ativos), ou seja, o impacto das suas decisões sobre o nível de ativos e passivos usados. O desempenho desses centros pode ser avaliado pelos seguintes indicadores: *Return on Investment* (ROI), Margem de Contribuição Residual, entre muitos outros (Mahmud et al., 2018). No entanto, o referido autor salienta que a Margem de Contribuição Residual, em detrimento do ROI, é a melhor medida de avaliação uma vez que o ROI tem o inconveniente de desencorajar os gestores a fazer novos investimentos quando esse é menor do que o investimento inicial.

Dado que a avaliação dos centros é assenta na realização de uma análise comparativa entre o real e o orçamentado, há necessidade dos orçamentos serem flexíveis, de modo a que se possa estimar os gastos controláveis pelo gestor para o nível de atividade corrente (Fabozzi et al., 2015).

#### **1.3.4 Preços de Transferência Interna**

Quando as divisões estão organizadas segundo centros de responsabilidade quase sempre ocorrem inter-relações e transações entre centros, em especial transferências de produtos ou serviços. Decisões tomadas por um centro de responsabilidade terão reflexo no desempenho de outro centro. Para haver equidade na avaliação de desempenho, e para que ocorra uma maximização da rendibilidade global da organização, torna-se necessário o estabelecimento de um sistema de Preços de Transferência Interna (PTI) para valorar os produtos e serviços transacionados entre os centros.

Os PTI estão diretamente relacionados com a estratégia da empresa, com a forma como esta organiza a sua estrutura e o grau de autonomia e de descentralização existente. Kaur (2013) define os PTI como um instrumento que procura fornecer uma ótima alocação de gastos e rendimentos entre as unidades descentralizadas. Os PTI ajudam a coordenar as transações entre divisões autónomas e o seu papel, enquanto instrumento de controlo de gestão, é permitir uma convergência entre os objetivos das divisões e da organização como um todo, bem como permitir a equidade na avaliação de desempenho destas divisões.

É importante diferenciar o conceito de PTI aqui referido do conceito de “prestação interna” usado na contabilidade de gestão. O conceito de PTI neste trabalho corresponde a um preço estabelecido através de vários métodos possíveis, para valorizar os fluxos reais de produtos e serviços entre centros de responsabilidade.

Segundo Jordan et al. (2007), ao contrário do conceito contabilístico de “prestação interna”, o PTI não tem como objetivo a mera repartição do custo de um produto ou serviço de uma secção auxiliar para uma secção principal (em virtude de essa trabalhar para esta última). O PTI, segundo o autor, trata-se, por outro lado, de um instrumento que assume um papel crucial na estratégia da organização descentralizada, ao garantir equidade na avaliação de desempenho, orientando a tomada de decisão dos gestores descentralizados.

O PTI mais alto ou mais baixo vai influenciar o resultado da avaliação de desempenho dos centros de responsabilidade e consequentemente a motivação do seu responsável e o desempenho da organização enquanto um todo. Deveras, Jingna (2011) afirma que os PTI influenciam o processo de avaliação de desempenho de estruturas descentralizadas no sentido em que têm impacto nos gastos da divisão compradora e nos rendimentos da divisão vendedora. Neste sentido, Ronen & McKinney (1970) mencionam que um PTI adequadamente definido, dentro dos limites do possível, permite: que a avaliação dos centros de responsabilidade seja um reflexo das suas próprias decisões, excluindo o impacto das decisões tomadas noutros centros; motivar os responsáveis dos centros a alinhar os seus interesses próprios com o sucesso global da organização; e estimular aqueles a aumentarem a sua eficiência sem perder a sua autonomia para tomar as suas próprias decisões.

A tabela 1.2 apresenta os diferentes métodos existentes para a determinação do PTI, bem como as suas vantagens e desvantagens.

**Tabela 1.2** Preços de Transferência Interna.

<b>Métodos</b>	<b>Vantagens</b>	<b>Desvantagens</b>
<b>Baseado em Custo Real</b>	Simples e objetivo.	Não estimula a divisão vendedora à eficiência e a introduzir melhorias no seu centro; Desmotiva o centro de responsabilidade comprador; Não avalia os gestores de forma justa; O preço não é conhecido “à priori”.
<b>Baseado no Custo Padrão</b>	O preço é predefinido, o que aumenta a motivação dos centros em introduzir melhorias nos centros vendedores.	Dificuldade em garantir a fiabilidade da previsão dos custos padrão; Requer dos gestores acompanhamento constante e revisão desses custos.
<b>Baseado no Custo Padrão com margem</b>	Cria um espírito mais empresarial entre os centros envolvidos.	Dificuldade em identificar o quantitativo mais adequado para a margem; Sobrevalorização do custo se o produto for transferido entre vários centros.
<b>Negociado</b>	Permite autonomia das divisões, o que é coerente com o espírito de descentralização.	As negociações podem consumir muito tempo e gerar conflitos entre os centros; O PTI é influenciado pelas habilidades de negociação de ambas as partes, em vez de considerações económicas.
<b>Baseado no preço de mercado ajustado</b>	Permite a competitividade e ótima alocação de recursos entre os centros de responsabilidades e fora deles; Permite comparar a rendibilidade dos centros com a de entidades externas.	Só deve ser considerado quando o recurso transacionado internamente existe e é transacionado fora do mercado e o seu preço é do conhecimento público.

Fonte: Elaboração própria.

Nos casos em que as divisões estão localizadas em territórios diferentes, enquanto entidades juridicamente distintas, as transações que ocorrem entre elas não têm impacto apenas em termos de sistemas de controlo de gestão, mas também em termos legais. O conceito de PTI também é usado em termos legais, enquanto um mecanismo que permite desencorajar as empresas a alocar rendimentos para países fiscalmente mais favoráveis (Cools & Slagmulder, 2009; Jingna, 2011; Rohde & Rossing, 2011). Nessas situações os

PTI, denominados de “*international transfer pricing*” na terminologia anglo-saxónica, são calculados com base em regras e diretrizes estabelecidos pelos diversos países.

Como já foi referido, o PTI abordado ao longo deste trabalho, trata-se de um instrumento de orientação do comportamento dos gestores descentralizados, usados para efeitos de controlo de gestão, e difere, pelo seu escopo, do conceito legal de “*international transfer pricing*”. Infelizmente, estudos vêm demonstrando que por uma questão de comodidade algumas empresas usam muitas vezes o “*international transfer pricing*” para efeitos de controlo de gestão e, consequentemente, como critério para avaliar o desempenho dos centros de responsabilidade que se situem em países diferentes (Cools & Slagmulder, 2009). Trata-se de um costume desaconselhado pelas boas práticas de controlo de gestão.

Independentemente do modelo a ser escolhido pela organização, baseado no custo, negociado ou baseado no mercado, uma vez que nenhum deles é perfeito, o critério para a escolha deve basear-se na sua adequabilidade para permitir uma convergência de objetivos, avaliar a performance, motivar os gestores e garantir a autonomia dos centros de responsabilidade.

### **1.3.5 A problemática do princípio da controlabilidade**

Um dos princípios do controlo de gestão, e premissa apontada por muitos autores para a gestão por centros de responsabilidade, é que os gestores só devem ser responsabilizados pelas variáveis que estão sob o seu controlo. O principal argumento apontado a favor desse princípio da controlabilidade é que, a inclusão de variáveis incontroláveis na avaliação do desempenho é percebida pelos gestores como injusta, o que os desmotiva e impele a ter comportamento disfuncionais.

A não aplicação do princípio da controlabilidade na avaliação de desempenho diminui a motivação dos gestores, aumenta o stress de trabalho e torna os indicadores de desempenho menos informativos acerca do real desempenho das ações tomadas pelos gestores, o que conduz a comportamentos disfuncionais (Choudhury, 1986; Giraud et al., 2008; Merchant, 1987).

Os fatores incontroláveis podem ser internos ou externos. Os fatores internos compreendem os efeitos das interdependências entre as divisões, efeitos das decisões tomadas por superiores hierárquicos, gastos inerentes ao consumo de recursos comuns,

gastos administrativos centralizados, enquanto que os fatores externos incluem aspetos económicos, competitivos e elementos naturais e ambientais (Giraud et al., 2008; Merchant, 1987).

A literatura é vasta ao apresentar argumentos teóricos que suportam a aplicação deste princípio, contudo estudos empíricos mostram que, na prática, é comum que este seja ignorado.

Um estudo de campo realizado por Merchant (1987), no qual este analisou três empresas de diferentes setores, mostrou que, na prática, nenhuma destas aplicava o princípio no seu extremo, havendo diferenças no que diz respeito à extensão com que aplicam o princípio da controlabilidade. De facto, o autor concluiu que a aplicação completa do princípio é incorreta. Outra conclusão deste estudo foi que a extensão da aplicação do princípio depende do tipo de fator incontrolável em causa, sendo que as empresas tendem a eliminar o efeito de fatores internos mais do que externos.

Um estudo em larga escala conduzido por Vancil & Buddrus (1979, citado por Langevin & Mendoza, 2013), mostrou que os responsáveis por centros de resultados quase nunca têm controlo sobre todas as variáveis sobre as quais são responsabilizados. A não aplicação do princípio da controlabilidade permite que os gestores direcionem a sua atenção para aspetos que, apesar de não controláveis por eles, são importantes para o sucesso da organização; e, a inclusão de custos incontroláveis, como é o caso de custos administrativos, na avaliação desses gestores pode ser útil na medida que diz aos gestores que eles devem envolver-se nos *trade-offs* de custos-benefícios inerentes (Burkert et al., 2011; Merchant, 1987; Vancil & Buddrus, 1979).

Burkert et al. (2017) conduziram uma pesquisa no sentido de mostrar os benefícios associados à não aplicação do princípio da controlabilidade, e através de dados recolhidos de 432 gestores, verificaram que, quando os gestores são confrontados pela falta de controlabilidade, estes tendem a ser mais comunicativos e cooperativos no sentido de encontrar soluções para problemas nos níveis organizacionais mais altos.

Giraud et al. (2008) apontam a falta de interesse da empresa e as dificuldades inerentes à sua aplicação como os motivos que levam a que, na prática, este princípio não seja aplicado. Essa conclusão é corroborada por Burkert et al. (2011), que afirmam que existem evidências que mostram que, além da complexidade e incerteza na aplicação



deste princípio, geralmente as empresas não querem aplicá-lo nos seus sistemas de controlo de gestão.

Nesse sentido, para perceber a opinião dos gestores acerca da não aplicação desse princípio por parte das empresas, Giraud et al. (2008) levaram a cabo uma pesquisa na qual analisaram, através de dados quantitativos e qualitativos, a opinião de 265 gestores franceses e concluíram que:

- os gestores nem sempre reagem negativamente à não aplicação do princípio e, em muitos casos, não só não desejam uma aplicação total do princípio, mas também consideram este facto normal;
- os gestores adotam diferentes posições dependendo do tipo de fatores incontroláveis.

Esse último resultado é convergente com o estudo de Merchant (1987) que concluiu que os gestores são mais favoráveis à neutralização de aspetos internos do que externos. Isto é, eles querem que o princípio seja aplicado quando a sua performance é afetada por decisões de outros gestores ou de gestores sénior por uma questão de justiça, em detrimento de eventos externos. Segundo a opinião destes gestores, a exclusão de fatores externos envolve maior subjetividade e a própria subjetividade pode levar à injustiça.

No que diz respeito aos apontados comportamentos disfuncionais e a consequente redução da performance que podem ser desencadeados pela não aplicação do princípio, Burkert et al. (2011) afirmam que o comportamento individual não é necessariamente baseado em como o sistema é desenhado, mas em como as pessoas percebem o sistema como sendo ou não justo ou adequado. Segundo o estudo levado a cabo pelo autor, a não aplicação do princípio não conduz à redução da performance caso não haja stress de funções<sup>4</sup>. Nesse sentido, o autor concluiu que os comportamentos disfuncionais podem ser mitigados através de controlos impessoais, como é o caso da adequada seleção dos gestores para as posições que requeiram exposição a fatores incontroláveis e treinamento para preparar os gestores para funções novas e stressantes.

---

<sup>4</sup> Os autores definem stress de funções como a falta de clareza ou objetividade na definição das funções, isto é, a situação na qual a pessoa é confrontada com falta de clareza ou contradição nas funções para a qual foi contratada.

## **1.4 Sistemas de incentivos e recompensa**

A teoria aponta que as organizações descentralizadas tendem a ter melhor desempenho, no entanto, tomando como referência a experiência de empresas catalãs do setor da saúde, Casanovas et al. (2009) concluíram que a descentralização, por si só, não trará grandes benefícios se não existir um sistema de incentivos à eficiência.

O capital humano é considerado uma das principais fontes de vantagem competitiva sustentável nas empresas. Recursos humanos qualificados e motivados são a base do sucesso organizacional. Este depende do quão motivados estiverem os recursos humanos a atingirem desempenhos mais elevados e, para tal, há que estar explicitamente definido como estes serão recompensados.

Os sistemas de incentivos e recompensas são instrumentos de controlo de gestão usados para motivar e aumentar o desempenho dos centros de responsabilidade e dos seus responsáveis e fazer convergir os seus objetivos com os objetivos globais da organização (Langfield-Smith, 1997). Estes devem estar associados com os sistemas de avaliação de desempenho e a estratégia da empresa. Langfield-Smith (1997) afirma que os sistemas de avaliação de desempenho e os sistemas de incentivos e recompensas foram criados com o objetivo de facilitar a execução da estratégia.

Chong et al. (2018) alertam para o facto de que, apesar de terem sido criados com o objetivo de suportar a estratégia, se os parâmetros do sistema de incentivos e recompensa não estiverem adequadamente definidos podem conduzir ao efeito contrário.

O sistema de incentivos e recompensas para centros de responsabilidade e seus responsáveis deve-se basear tanto no desempenho individual destes como no desempenho coletivo da organização. Se forem baseados apenas no desempenho individual, os responsáveis descentralizados irão focar-se apenas neste aspeto, podendo tomar decisões que prejudiquem os outros centros de responsabilidade e a organização como um todo. O sistema deve promover a confiança e cooperação entre os centros e encorajá-los individual e coletivamente para alcançar os objetivos organizacionais. De acordo com Chong et al. (2018), o sistema deve promover a competitividade (os gestores são recompensados com base no desempenho individual), mas também a cooperação (parte da recompensa deve-se basear no desempenho coletivo).

Os sistemas de incentivos associados aos centros de responsabilidade permitem melhorar o desempenho de toda a organização pois, segundo Abdillah & Saraswati (2016), para atingir os objetivos, cada responsável por centros de responsabilidade deverá tentar melhorar a eficácia e a eficiência das suas atividades. Um estudo experimental, levado a cabo por Chong et al. (2018), evidenciou que a existência de um sistema de incentivos formalizado aliado a uma liderança apoiante pode conduzir a decisões de PTI mais justas entre os responsáveis das divisões descentralizadas.

Os incentivos e recompensas podem ser materiais (bónus, aumento salarial, opções sobre ações), sociais (seguros de saúde, cobertura de despesas de lazer ou desporto) e em forma de satisfação interior (honras, certificados, treinamento, partilha de experiência com outros especialistas, participações em conferências e mesas redondas) (Drobyazko et al., 2019).

### **1.5 *Business Intelligence* aplicado ao controlo de gestão**

Como já foi referido neste trabalho, o controlo de gestão tem como objetivo fornecer instrumentos que ajudem nas diversas funções dentro da organização, nomeadamente: o planeamento, controlo, avaliação de desempenho, *reporting* e tomada de decisão. E, de modo a que esses objetivos sejam alcançados de forma eficaz e eficiente torna-se fundamental a integração dos instrumentos de controlo de gestão, já abordados no trabalho, com os sistemas e tecnologias de informação. Estes integram um conjunto de *softwares*, *hardwares* e pessoas que permitem a coleta, processamento, armazenamento e partilha de informações que suportam as funções de controlo de gestão e, por conseguinte, a tomada de decisão.

O papel dos sistemas e tecnologias de informação torna-se ainda mais indispensável perante a imensidão de dados nos sistemas e bases de dados atualmente nas organizações, sendo crucial a capacidade de transformar esses dados em conhecimento gerador de valor. De acordo com Elbashir et al. (2011), os sistemas e tecnologias de informação alteraram a forma como o controlo de gestão é realizado nas empresas e atualmente todas as empresas usam algum tipo de *software* para gerir os processos de negócio, como o caso dos sistemas *Enterprise Resource Planning* (ERP). Os sistemas ERP aumentam a eficiência da coleta, fornecendo uma base de dados altamente integrados, mas sem valor para um utilizador comum (Elbashir et al., 2011). O BI surge assim como uma solução

para aumentar e despertar o valor das bases de dados, isto é, para fazer o seu uso de forma inteligente (Rauhamäki, 2014).

Existem muitas definições de BI e definições em múltiplas perspetivas. Uns definem BI como um conjunto de processos (Rauhamäki, 2014; Wieder & Ossimitz, 2015; Rikhardsson & Yigitbasioglu, 2018), como uma tecnologia (Rauhamäki, 2014; Rikhardsson & Yigitbasioglu, 2018), como um *software* (Wieder & Ossimitz, 2015), como uma ferramenta/aplicação/produto (Rauhamäki, 2014; Wieder & Ossimitz, 2015) e ainda como uma solução (Wieder & Ossimitz, 2015).

O BI é considerado um processo por integrar um conjunto de atividades sequenciais, nomeadamente a recolha, armazenamento e análise de dados que serão usados para gerar informação e conhecimentos e posterior tomada de decisão. Esse processo é suportado por um conjunto de tecnologias para armazenamento, criação de conhecimento e apresentação do conhecimento gerado, que usam *softwares* específicos como *softwares de data warehouse* (SAP Business Datawarehouse, Oracle Datawarehouse, etc), *data mining* (Orange, IBM Cognos, etc) e *dashboards* (Cluvio, Microsoft Power BI, etc.).

O BI é definido como ferramenta/aplicação/produto quando os *softwares* referidos são instalados, configurados e prontos para usar para um propósito específico na organização, por exemplo, para o planeamento do negócio. E, por fim, BI é uma solução que integra um conjunto de ferramentas com tecnologias associadas, aplicações e processos usados para suportar a gestão organizacional.

Independentemente das perspetivas usadas pelos autores na definição, todos são consensuais ao defenderem que o objetivo do BI é recolher, processar, analisar e apresentar informação com o intuito de melhorar a tomada de decisão, tanto ao nível estratégico como operacional.

De acordo com o *Chartered Global Management Accountant* (CGMA) (Chartered Global Management Accountant, 2016), o processo de tomada de decisão já não pode ser efetuado somente com base nas opiniões, experiência passada e julgamento pessoal do tomador da decisão. Ao contrário, este deve ser realizado de forma racional, suportado em informação relevante e numa análise diligente focada no valor para os utilizadores da informação (Chartered Global Management Accountant, 2016).

O BI permite implementar mudanças incrementais às técnicas de controlo de gestão

existentes, como também permite apoiar a introdução de técnicas de controlo de gestão mais avançadas. Nespeca & Chiucchi (2018) conduziram um estudo no qual avaliaram o impacto do BI nos sistemas de controlo de gestão. Os resultados permitiram concluir que esse pode ser usado para: introduzir mudanças nas formas em que são produzidos os orçamentos e relatórios; fomentar a implementação de ferramentas de controlo de gestão mais avançadas, como é o caso do *Balanced Scorecard*; e, ajudar no processo de cálculo de indicadores de desempenho através da recolha de dados em tempo real.

O BI, segundo Nespeca & Chiucchi (2018), pode mudar o papel tradicional de controlo de gestão de preparação de orçamentos, consolidações e previsões e transformá-los em reais parceiros de negócio que auxiliam a administração a tomar decisões de forma mais tempestiva e fiável. O BI permite reduzir o tempo que o *controller* despende em tarefas rotineiras, como sejam a recolha de dados e preparação de relatórios e, consequentemente, afetar mais tempo em análises mais detalhadas e complexas (Nespeca & Chiucchi, 2018).

Apesar de recomendar que, na conjuntura atual, as decisões não devam ser suportadas no julgamento pessoal, o CGMA reitera que isso não significa que a opinião dos tomadores de decisões não seja relevante. Apesar da inteligência artificial ter a capacidade para gerar algoritmos e identificar correlações entre os dados, a dimensão humana continua a ser importante e necessária para gerar conhecimento.

## **1.6 O uso de *Dashboard* na monitorização do desempenho**

A monitorização e visualização das variáveis críticas na implementação da estratégia são fatores imprescindíveis para o sucesso uma vez que permitem identificar anomalias e desencadear as melhores medidas para as corrigir. Os modelos de reporte de informações estáticos não são suficientes para detetar as anomalias e corrigi-las em tempo oportuno, pelo que são necessários sistemas de reporte mais dinâmicos e interativos. Uma das infraestruturas do BI que permite suprir as lacunas dos modelos de reporte estáticos é o *dashboard*.

O *dashboard* é um instrumento essencial que permite a visualização e análise dos indicadores críticos que refletem o desempenho organizacional. Yigitbasioglu & Velcu (2012, p. 4) definem-no como “uma ferramenta de gestão visual e interativa que apresenta num único ecrã as informações mais importantes e necessárias para o alcance dos

objetivos organizacionais, permitindo ao usuário identificar, explorar e comunicar as áreas problemáticas que precisam de ações corretivas”.

*Dashboard*, também denominado *dashboard de performance*, é um sistema de informação construído numa infraestrutura de BI que permite a tradução da estratégia em objetivos, indicadores, iniciativas e ações personalizadas para cada grupo e indivíduo na organização (Eckerson, 2012). O seu objetivo difere de acordo com o nível hierárquico do seu utilizador e, como cada utilizador desempenha funções diferentes, tem necessidade de consumo de informações igualmente distintas. Yigitbasioglu & Velcu (2012) argumentam que na implementação deste instrumento é necessário conhecimento prévio dos utilizadores de modo a evitar sobrecarga de informação. Os *dashboards* podem ser usados tanto ao nível organizacional como divisional. O *design* e o conteúdo de um *dashboard* divisional devem refletir os objetivos e os indicadores de desempenho específicos da divisão (Malik, 2005).

Conforme o nível hierárquico do utilizador, o *dashboard* pode ser classificado como estratégico, tático ou operacional (Eckerson, 2012). O *dashboard* estratégico, também conhecido como *scorecard*, é usado para ajudar os gestores executivos a monitorizar a implementação dos objetivos estratégicos, comunicar a estratégia e avaliar o desempenho, sendo alvo de atualização numa base mensal ou quadrimestral (Eckerson, 2011). O *dashboard* tático é usado para monitorizar e gerir o desempenho de departamentos e projetos específicos, apresentando informações mais detalhadas quando comparado com o estratégico (Eckerson, 2012). Por fim, o *dashboard* operacional, o mais difundido e usado, é adotado pelos operacionais para gerir e controlar os processos organizacionais, sendo atualizado semanalmente, diariamente ou com uma frequência maior (Eckerson, 2012). O *dashboard* operacional está mais focado na monitorização do desempenho, diferente do *dashboard* estratégico e tático que colocam a sua ênfase na gestão e na análise, respetivamente (Asiegbu et al., 2012).

Num estudo de caso sobre os objetivos do uso do *dashboard*, desenvolvido em 2013, Lofvinga (2013) verificou que, na empresa analisada, os *dashboards* eram mais usados pelos funcionários que ocupavam uma posição mais elevada na hierarquia, maioritariamente para fins de comunicação e racionalização das decisões. Os *dashboards* permitiam dar uma visão consolidada sobre as compras ao integrar dados de diferentes

fontes da organização, fazer uma análise dos gastos diretos e indiretos e constituíam uma plataforma de comunicação conveniente entre diferentes unidades de negócio e geográficas da organização.

Apesar de Eckerson (2012) dividir os *dashboards* em três categorias, Lofvinga (2013) afirma que não existe uma fronteira restrita para cada grupo de utilizadores até porque, quando possuem um bom *design*, os *dashboards* permitem aos utilizadores fazer análises a um nível mais detalhado (*drill-down*) e vice-versa, isto é, informações apresentadas no ecrã podem abrir portas para informações adicionais.

Um estudo efetuado por Velcu-Laitinen & Yigitbasioglu (2012) demonstrou que existe uma forte correlação entre o uso de *dashboards* e a produtividade dos seus utilizadores. Eckerson (2012), Rasmussen et al. (2012) e Yigitbasioglu & Velcu (2012) apontam os seguintes benefícios do *dashboard*:

1. Comunicar a estratégia, os objetivos e os valores organizacionais;
2. Melhorar o desempenho por via da monitorização das principais variáveis que o influenciam, e correção em tempo oportuno de eventuais anomalias detetadas;
3. Fornecer aos trabalhadores informações necessárias para otimizar as suas decisões, aumentando deste modo a sua motivação e eficiência;
4. Permitir a análise de cenários alternativos e verificar o impacto de alterações de variáveis.

Para que esses benefícios sejam alcançados, é necessária especial atenção ao *design* no desenvolvimento do *dashboard*, o que requer o prévio levantamento de informações e definição dos objetivos e dos *key performance indicators* que serão visualizados (Eckerson, 2012).

Yigitbasioglu & Velcu (2012) distinguem duas características do *design* do *dashboard*: características funcionais, que descrevem o que é que o *dashboard* deve fazer, e características visuais, que estão relacionadas com a forma como a informação deve ser apresentada ao usuário. Bugwandeem & Ungerer (2019) complementam que deve desenvolver-se um *design* visualmente atrativo, fácil de usar e que permita que num único ecrã sejam apresentadas todas as informações críticas, de forma intuitiva, recorrendo, com o devido equilíbrio, a gráficos, tabelas, cores e símbolos.

Para facilitar o utilizador na implementação de *dashboards*, sem necessidade de construção de raiz, a maioria dos pacotes de *softwares* de BI no mercado, oferecem soluções de *dashboards* personalizáveis e prontas a utilizar.



## **2 ENTIDADE ACOLHEDORA E ATIVIDADES DO ESTÁGIO**

Neste capítulo efetua-se a apresentação da entidade acolhedora do estágio, assim como uma sucinta descrição das principais atividades desenvolvidas durante o mesmo. As atividades descritas neste capítulo não incluem as diretamente relacionadas com o tema principal do trabalho, nomeadamente os centros de responsabilidade e os *dashboards*, uma vez que essas serão abordadas com maior detalhe no capítulo subsequente.

### **2.1 Caracterização da entidade acolhedora**

O estágio decorreu no departamento financeiro da empresa Bluepharma Genéricos (doravante assim designada ou somente BLGN), tendo-se desenvolvido em um misto de regime presencial e de regime de teletrabalho, no período compreendido entre fevereiro de 2020 e janeiro de 2021, mas com alguns interregnos (conforme apêndice 1), devido à pandemia COVID-19 que assolou o mundo durante esse ano, obrigando as empresas a reinventar os seus modelos de trabalho. A Bluepharma Genéricos integra o Grupo Bluepharma (doravante assim designado ou somente Grupo), que é um dos grupos mais empreendedores e inovadores da indústria farmacêutica em Portugal.

De capitais portugueses, o Grupo é constituído maioritariamente por farmacêuticas e encontra-se presente em toda a cadeia de valor e ciclo de vida do medicamento, desenvolvendo atividades de Investigação, Desenvolvimento Farmacêutico, Atividades Industriais e Atividade Comercial. O Grupo é formado por 19 empresas, das quais se destacam a Bluepharma Indústria Farmacêutica, fundada em 2001, e a Bluepharma Genéricos, fundada em 2002.

A Bluepharma Genéricos é a empresa responsável pela representação, distribuição e comercialização de medicamentos genéricos de marca própria produzidos tanto pela Bluepharma Indústria como por outros fornecedores. A empresa tem como missão “fornecer ao mercado produtos farmacêuticos de qualidade excelente a preços competitivos, contribuindo, assim, para a prossecução dos objetivos de racionalização das despesas com a saúde e, simultaneamente, contribuir para a melhoria da qualidade de vida das populações”<sup>5</sup>.

---

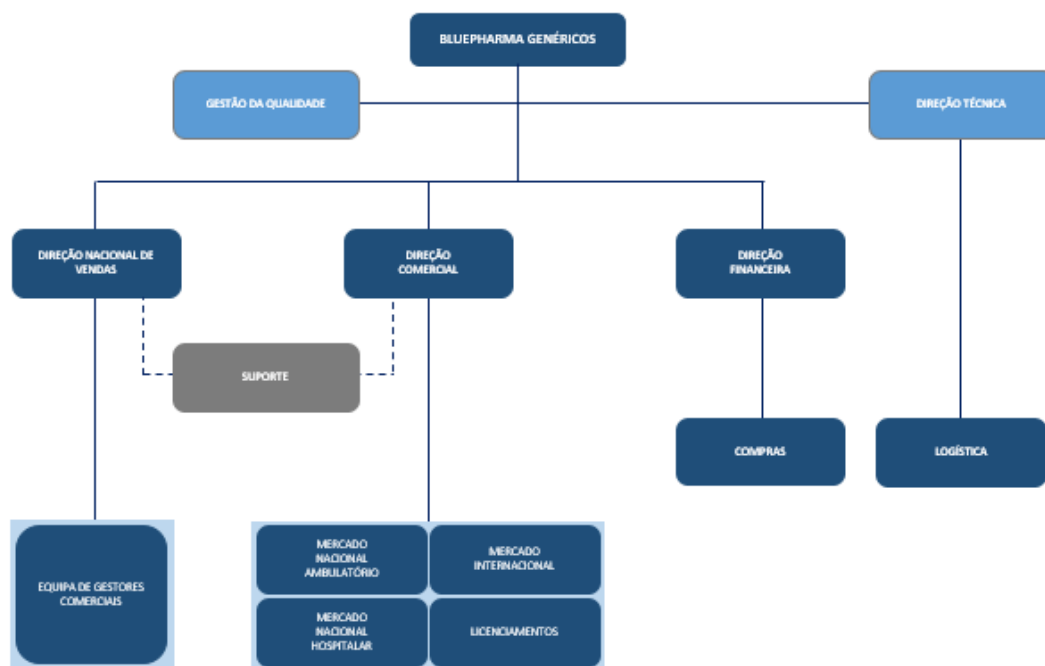
<sup>5</sup> Disponível em: <https://www.bluepharmagenericos.pt/Empresa> (Genéricos, n.d.)

Com um considerável portfólio de medicamentos e dispositivos médicos, além do negócio em Portugal, a empresa gere também negócios em Moçambique e em Angola e exporta medicamentos para diversos países, nos quatro continentes. A Bluepharma Genéricos aposta fortemente na internacionalização estando presente nestes mercados quer através de equipas e agentes comerciais, quer através de acordos de distribuição.

Os negócios praticados na empresa podem ser organizados da seguinte forma: Produto *Stock* (PS), quando o produto comercializado advém de stock próprio, isto é produto produzido para *stock*; e, Contrato de Distribuição (CD), quando o produto comercializado advém de produção dedicada obtida junto dos fornecedores. Estes negócios organizam-se em dois segmentos de mercado, o ambulatorio e o hospitalar. No mercado ambulatorio as vendas são realizadas às farmácias, quer de forma direta quer indireta, através de armazenistas distribuidores. Por sua vez, as vendas no mercado hospitalar são realizadas diretamente aos hospitais, na sequência de concursos públicos.

A presença em diversos mercados e segmentos de mercado só é possível porque a empresa aposta nos valores da qualidade, competência e inovação. Aliado a isso, está também uma equipa de gestão experiente e dinâmica e uma forte aposta na qualidade e formação dos seus colaboradores.

O Grupo Bluepharma tem atualmente cerca de 700 trabalhadores, sendo 20 deles pertencentes à Bluepharma Genéricos. Esta é formada por uma equipa jovem e dinâmica e a sua estrutura organizacional é a que se apresenta na figura 2.1.



**Figura 2.1** Organograma.

Fonte: Documentos internos da empresa.

## **2.2 Atividades desenvolvidas no estágio**

Um dos principais motivos que levou a aluna a escolher a modalidade de Estágio e Relatório para realizar a componente não letiva do mestrado era poder participar e ajudar no desenvolvimento de tarefas do dia-a-dia de uma empresa, com o objetivo de desenvolver as primeiras experiências e competências profissionais. Neste contexto, além de desenvolver as atividades diretamente relacionadas com o tema que será aprofundado neste trabalho, foram realizadas outras tarefas no departamento financeiro da entidade acolhedora, as quais se relatam nos pontos seguintes. De referir que, a maioria das tarefas desenvolvidas envolveram a utilização do software de gestão integrado *Systems Applications and Products* (SAP), que é o ERP utilizado na entidade acolhedora do estágio para gerir os seus processos financeiros, de controlo de gestão, logísticos, de vendas e de qualidade.

### **2.2.1 Gestão de créditos de clientes**

A venda a crédito é uma das práticas mais comuns nas empresas, fazendo com que o saldo dos clientes tenha grande representatividade no total dos seus ativos. Pelo seu peso no total dos ativos, é necessário que se desenvolvam estratégias e instrumentos para gerir e controlar o montante de créditos concedidos a clientes, de modo a garantir a saúde financeira da empresa.

A gestão do crédito integra um conjunto de atividades levadas a cabo com o objetivo de garantir que os clientes liquidem as suas dívidas dentro dos prazos e condições estipuladas. O processo de gestão de créditos na BLGN envolve os seguintes procedimentos:

- Avaliação do risco para a concessão de créditos a clientes;
- Preparação do relatório de antiguidade das dívidas (*ageing*);
- Contacto com os clientes;
- Registo dos recebimentos.

Iremos, seguidamente, analisar cada um desses procedimentos.

#### **a) Avaliação do risco dos clientes**

A avaliação do risco do cliente é a primeira etapa na gestão de créditos, pois é a que permite ter informações para decidir sobre a concessão ou não de crédito a determinado cliente. O objetivo da avaliação do risco é efetuar o levantamento de informações necessárias para concluir acerca do risco de incumprimento de determinado cliente, seja ele um cliente atual ou um cliente em potencial. Com base no resultado da avaliação do risco é tomada a decisão sobre a concessão ou não de crédito ao cliente e, em caso positivo, qual o limite de crédito e as condições de pagamento.

O processo de avaliação de risco e concessão de créditos a clientes na BLGN é baseado nos “5 C dos créditos”:

1. Caráter: Idoneidade no mercado de crédito;
2. Capacidade: Habilidade em converter investimentos em rendimentos;
3. Capital: Situação financeira;
4. Colateral: Situação patrimonial;

5. Condições: Impacto de fatores externos sobre a fonte geradora de rendimentos.

A avaliação é feita através da análise das informações constantes no Relatório de Análise de Pagamentos, Relatório de Análise Financeira e de Gestão, Relatório de Avaliação de Riscos (adquiridos na plataforma da Informa DB) e outras informações relevantes solicitadas e cedidas pelos clientes em análise.

A BLGN usa um formulário modelo de ficha de créditos onde são analisadas as informações que constam da tabela 2.1.

**Tabela 2.1** Os 5 C dos créditos.

5 C dos créditos	Indicadores e variáveis analisados
<b>Caráter</b>	Risco de <i>Delinquency-Rating</i> ; <i>Delinquency score</i> ; <i>Paydex</i> ; N.º médio de dias de atraso de pagamento (enquanto cliente BLGN e/ou geral); Limite de crédito mensal; Grau de impacto setorial Covid-19; Ações judiciais; Situação contributiva; Informação Bancária, etc.
<b>Capacidade</b>	Indicadores Financeiros, Indicadores de Endividamento, Indicadores de Rendibilidade, Indicadores de Funcionamento, Indicadores de Liquidez, Avaliação do risco Informa DB.
<b>Capital</b>	Existência em armazém, Valor de mercado, Capital Próprio.
<b>Colateral</b>	Garantias de crédito.
<b>Condições</b>	Envolvente externa.

Fonte: Elaboração própria.

Com base na análise dos indicadores e variáveis listados na tabela 2.1, é redigida uma conclusão, e conforme o tipo de conclusão é estabelecido o limite de crédito e as condições de pagamento e, por fim, é assinado o acordo de crédito pelas partes envolvidas. De referir que, em algumas situações, quando se trata de clientes internacionais, é elaborado também um seguro de crédito como garantia adicional para cobrir o risco associado.

**b) Preparação do relatório de antiguidade da dívida**

Após a decisão de conceder crédito ao cliente e efetuada a faturação, é necessário fazer um acompanhamento dos clientes de forma a verificar e garantir que as faturas são pagas dentro das condições acordadas. A monitorização dos créditos e dos recebimentos é

efetuada através de um relatório de antiguidade da dívida, que mostra todas as faturas pendentes de pagamento na organização, organizadas segundo o seu período de vencimento.

Através de informações extraídas no SAP, o relatório é preparado no *Excel*. As principais colunas constantes dos relatórios de antiguidade das dívidas são: número do cliente, nome do cliente, saldo em dívida, saldo não vencido, saldo vencido (inferior a 31 dias, 31 a 90 dias, 91 a 180 dias, 181 a 360 dias, 361 a 540 dias, mais de 540 dias.). O relatório ainda contém outras informações, das quais se salientam a região de venda, se o cliente está em imparidade e informações de contacto.

Com o relatório criado, temos uma visão de quais clientes, e para quais faturas, devemos contactar a solicitar o pagamento.

#### **c) Contacto e acompanhamento aos clientes**

O contacto com o cliente, regra geral, é efetuado através de email, porém, em algumas situações esse contacto deve realizar-se telefonicamente.

#### **d) Registo dos pagamentos dos clientes**

Quando o pagamento efetuado pelo cliente é recebido na empresa, com base no comprovativo de entrada do dinheiro no banco e nos avisos de pagamento enviados pelos clientes, procede-se ao respetivo lançamento de recebimento no sistema SAP.

### **2.2.2 Análise dos indicadores financeiros da concorrência**

A análise dos indicadores financeiros da empresa permite aferir o grau de cumprimento dos objetivos estratégicos. No entanto, uma análise mais completa da saúde e posição financeira da empresa deve também incluir a comparação dos seus indicadores com os dos seus principais concorrentes e com a média do setor.

Neste âmbito, foi solicitado à estagiária que analisasse os indicadores da concorrência e preparasse um relatório com as informações mais relevantes, a fim de o integrar num relatório mais abrangente que seria apresentado ao Conselho Geral de Supervisão (CGS).

A preparação do respetivo relatório, com o devido acompanhamento, iniciou-se com a compilação das principais demonstrações financeiras da empresa e dos concorrentes de forma a que essas pudessem ser facilmente comparáveis.

Foram compiladas as seguintes demonstrações financeiras:

- Balanço dos últimos dois períodos económicos e comparação com a média do setor;
- Demonstração dos Resultados dos últimos dois períodos económicos e comparação com a média do setor;
- Demonstração de Fluxos de Caixa dos últimos dois períodos económicos e comparação com a média do setor;
- Anexo às demonstrações financeiras.

Com base nas demonstrações financeiras, fez-se a análise comparativa dos indicadores da empresa e dos seus principais concorrentes, tendo também como parâmetro de referência os valores médios do setor. Os indicadores analisados foram os que se seguem:

- Endividamento: Autonomia Financeira, Solvabilidade, Endividamento, etc.;
- Funcionamento: Rotação do Ativo e dos Inventários, Prazo Médio de Recebimento e Prazo Médio de Pagamento;
- Liquidez: Fundo de Maneio, Liquidez Geral, Reduzida e Imediata;
- Rendibilidade Económica: Rendibilidade do Ativo, Valor Acrescentado Bruto, Rendibilidade Económica, EBITDA, etc.;
- Rendibilidade Financeira: Rendibilidade das Vendas, Rendibilidade do Capital Próprio, Passivo/ Vendas %, etc.

Os relatórios devem conter, de forma sucinta e clara, apenas as informações mais relevantes. Nesse sentido, após a análise de todos os indicadores, fez-se uma triagem, selecionando os mais relevantes para que pudesse ser apresentado ao CGS.

Os indicadores incluídos no relatório foram os seguintes:

1. Análise comparativa da evolução do VN e da Margem Bruta (MB);
2. Análise comparativa da evolução dos Gastos com o Pessoal em percentagem de VN;
3. Análise comparativa da evolução do EBIT em relação ao VN;
4. Relação entre o VN, MB e Resultado Líquido (RL).

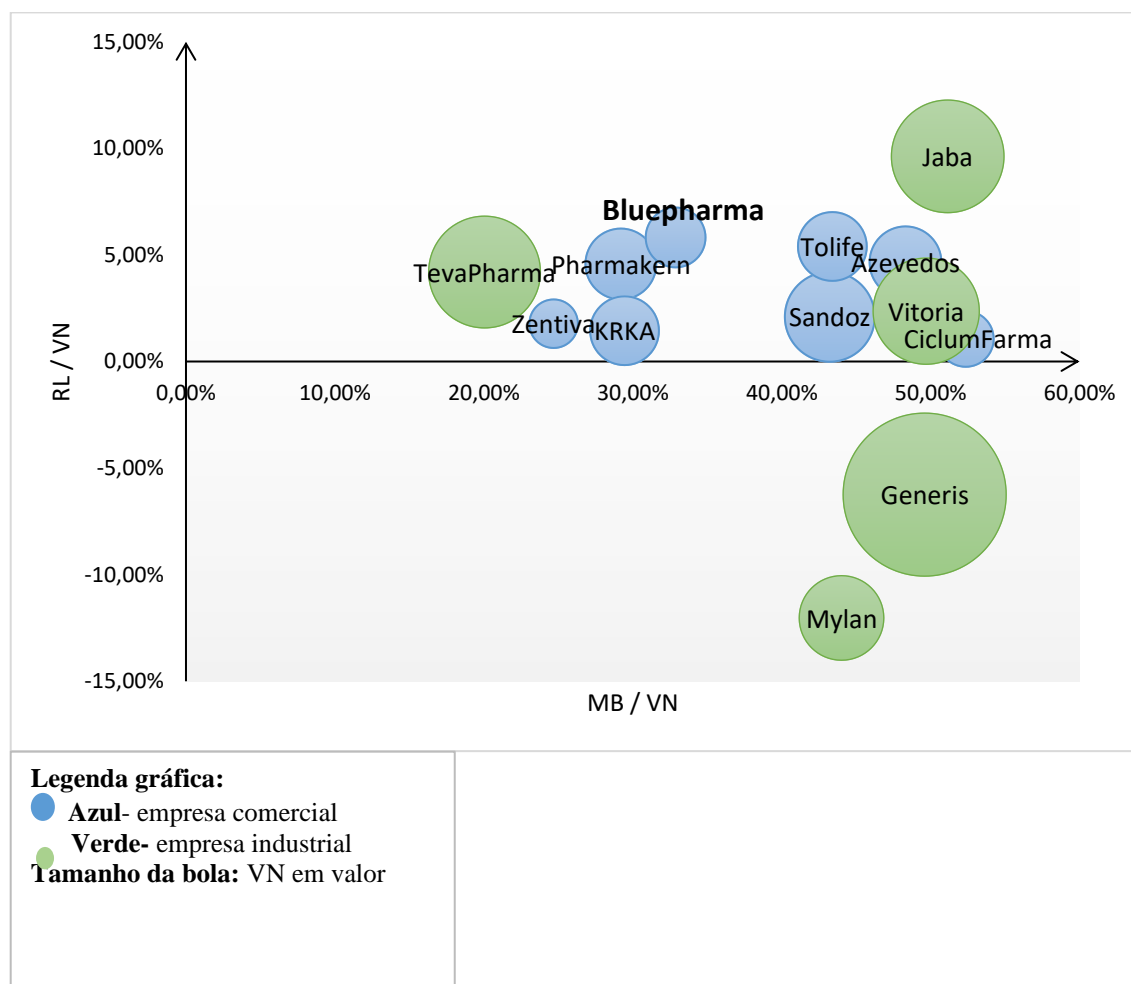
Na tabela 2.2 apresenta-se a análise comparativa da evolução do VN e da MB, e a relação entre o VN, MB e RL consta no gráfico da figura 2.2. Os demais indicadores relatados podem ser encontrados nos apêndices 2 a 4 deste relatório.

**Tabela 2.2** Análise comparativa da evolução do VN e da MB.

RK	RK	Companhias	VN Portugal	VN Outros	Ou	VN	Δ VN	MB	Δ MB
SO	Vn		Eur	Eur	%	Eur	%	%	%
6	1	Sandoz	24.006.398,37	2.184.304,63	8%	<b>26.190.703,00</b>	▼ 12,27%	43,23%	▲ 21,91%
10	2	Bluepharma	<b>4.433.776,02</b>	<b>7.418.071,13</b>	63%	<b>11.851.847,15</b>	▲ 62,22%	<b>32,87%</b>	▲ 16,53%
11	3	CicumFarma	10.359.690,81	0,00	0%	<b>10.359.690,81</b>	▼ 4,70%	52,36%	▼ 5,96%
7	4	Tolife	15.495.698,02	55.986,06	0%	<b>15.551.684,08</b>	▼ 1,73%	43,40%	▼ 2,50%
5	5	KRKA	15.543.731,69	0,00	0%	<b>15.543.731,69</b>	▼ 12,01%	29,45%	▼ 0,50%
8	6	Zentiva	7.918.802,78	0,00	0%	<b>7.918.802,78</b>	▼ 0,00%	24,69%	▼ 0,00%
12	7	Pharmakern	16.457.700,21	8.232,97	0%	<b>16.465.933,18</b>	▲ 78,86%	29,20%	▼ -1,24%
14	8	Azevedos	14.517.064,24	2.384.861,76	14%	<b>16.901.926,00</b>	▼ -3,16%	48,31%	▼ -1,42%
<b>Industriais</b>									
4	1	Mylan	22.911.127,00	0,00	0%	<b>22.911.127,00</b>	▼ 5,53%	44,02%	▲ 6,96%
16	2	Jaba	40.164.094,19	132.980,35	0%	<b>40.297.074,54</b>	▼ 3,04%	51,15%	▲ 2,21%
2	3	Generis	76.274.852,72	7.626.646,26	9%	<b>83.901.498,98</b>	▲ 30,39%	49,60%	▼ -0,70%
13	4	Vitoria	28.532.788,40	7.362.026,55	21%	<b>35.894.814,95</b>	▼ 10,77%	49,70%	▼ -8,65%
1	5	TevaPharma	39.701.097,17	0,00	0%	<b>39.701.097,17</b>	▲ 31,21%	20,05%	▼ -13,75%

Fonte: Elaboração própria, com base nos documentos internos da empresa.





**Figura 2.2** Relação entre VN, MB e RL

Fonte: Elaboração própria, com base nos documentos internos da empresa.

### 2.2.3 Tratamento das devoluções de clientes

O processo das devoluções dos clientes é de extrema importância na gestão da empresa, isto porque o setor farmacêutico é extremamente regulado. O Infarmed<sup>6</sup>, na sua qualidade de autoridade que regula e supervisiona o setor dos medicamentos de uso humano e produtos de higiene em Portugal, estipula que os clientes (farmácias e armazenistas) podem devolver os medicamentos às distribuidoras nas seguintes condições:

<sup>6</sup> Infarmed – Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde, I.P.

medicamentos com prazo de validade igual ou inferior a seis meses, medicamentos cujos preços foram alterados de forma administrativa, medicamentos para os quais foi ordenada a recolha e retirados do mercado. Além das situações previstas na lei, os regulamentos internos de cada empresa também podem estabelecer outras situações em que os medicamentos podem ser devolvidos.

Na BLGN a maioria das devoluções de medicamentos dizem respeito ao prazo de validade. O processo de devolução na empresa envolve a conferência física dos medicamentos que deram entrada em armazém, separação por tipo, preço e lote, confirmação e comparação das quantidades físicas com as que vieram na guia de remessa, preenchimento da guia de devolução, registo da devolução no SAP, envio de mercadorias para abate, envio de mercadorias substitutas para os clientes e emissão de nota de crédito.

Durante o estágio, apesar da estagiária ter tido a oportunidade de ver como se desenvolve toda a cadeia do tratamento das devoluções, desde a sua entrada em armazém até ao envio da nota de crédito ao cliente, esteve mais envolvida na fase da emissão dos créditos aos clientes e análise, preparação e envio de relatórios sobre o estado da devolução, solicitados pelos clientes.

Devido às particularidades do negócio, o processo de tratamento das devoluções e, em particular, o apuramento do crédito era um pouco moroso, pelo que, no decorrer do estágio, a estagiária teve a oportunidade de ver e participar no processo de implementação de pequenas melhorias.

#### **2.2.4 Indicadores do processo de devoluções**

Enquanto empresa, e em particular ao ser certificada quanto à qualidade, a BLGN possui diversos objetivos e indicadores de qualidade dos seus processos, nomeadamente os processos de devoluções, expedições, reclamações, licenciamentos, lançamentos de produtos, compras, etc.

Durante o estágio, a estagiária teve a oportunidade de colaborar na análise do seguinte indicador relacionado com os processos de devoluções: percentagem de devoluções tratadas em menos de 90 dias consecutivos, após receção da devolução. A análise envolveu o cálculo do valor real do indicador, dos desvios em relação aos objetivos e explicação das causas dos desvios verificados.

### **2.2.5 Reuniões no âmbito da metodologia *Kaizen***

Apesar de não ser explicitamente uma atividade desenvolvida pela estagiária, porém esta teve a oportunidade de participar nas reuniões diárias de *Kaizen*, em virtude da sua relação com o controlo de gestão e por envolver conceitos estudados durante o mestrado, pelo que se entende pertinente a referência às mesmas.

A primeira vez que a mestranda ouviu falar sobre a filosofia/metodologia *Kaizen* foi durante a parte letiva do mestrado, na qual a *Kaizen Costing* foi apresentada como uma técnica moderna de gestão estratégica de custos que se baseia na melhoria contínua, isto é, na busca contínua de novos métodos de produção e novas técnicas de gestão com o objetivo de reduzir os custos de produção.

As reuniões de *Kaizen* desenvolvidas na BLGN também têm subjacente a melhoria contínua, a redução de custos e o aumento da produtividade. Nestas reuniões diárias, de cerca de 15 minutos, os trabalhadores tinham a oportunidade de apresentar o ponto de situação dos projetos em que estavam envolvidos, apresentar as suas dúvidas, ajudar e ser ajudados, tendo sempre como foco o objetivo de melhoria contínua. Estas reuniões constituem também um instrumento de controlo de gestão, tal como se apresentou na revisão de literatura.

De salientar que, nestas reuniões, quando eram apresentadas sugestões de melhorias, a sua implementação seguia o ciclo PDCA - *Plan-Do-Check-Act*, tendo este conceito sido também abordado durante a parte letiva do mestrado, e que tem igualmente subjacente o propósito da melhoria contínua.

### **2.2.6 Apoio à área da contabilidade e fiscalidade**

Durante o estágio foram também desenvolvidas diversas atividades de apoio à área de contabilidade e fiscalidade, das quais se salientam as que se enumeram seguidamente.

#### **a) Processamento do pagamento de dividendos**

Durante o exercício económico de 2020, a empresa efetuou o processamento e pagamento dos dividendos aos seus acionistas relativos aos resultados obtidos no exercício de 2019.

As atividades de processamento de dividendos envolviam, entre outras tarefas, as seguintes: preparação do ficheiro com as informações dos acionistas, incluindo informações bancárias atualizadas; verificar no Portal da Justiça se algum acionista está

insolvente, em processo de insolvência ou em processo especial de revitalização; comunicação formal da distribuição dos dividendos aos acionistas; envio de ofício à massa insolvente dos acionistas insolventes; pagamento dos dividendos e registo contabilístico da transação de pagamento.

**b) Preenchimento da Informação Empresarial Simplificada**

Uma das principais obrigações fiscais e contabilísticas das empresas é a entrega eletrónica da declaração de Informação Empresarial Simplificada (IES). Durante o estágio, a estagiária colaborou no preenchimento da IES através de análises e validações dos valores a constar nos respetivos anexos, em particular o anexo L referente ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).

**c) Registo de documentos contabilísticos**

Uma das tarefas diárias do contabilista consiste no registo contabilístico dos documentos que suportam as transações diárias. Durante o estágio, a estagiária colaborou na contabilidade, tendo efetuado o registo no sistema SAP das faturas de fornecedores, notas de créditos, notas de débito, recebimentos e pagamentos e outros movimentos das contas de Razão.

**d) Organização documental e arquivo**

A organização e arquivo de documentos é uma tarefa inerente à área da contabilidade. O artigo 52.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado estabelece que todos os documentos contabilísticos de suporte às atividades e operações relevantes para efeitos fiscais devem ser arquivados. No caso particular dos documentos contabilísticos, eles devem ser arquivados pelo prazo de 10 anos. Os documentos devem ser arquivados, por ordem decrescente de numeração.

**e) Preenchimento da ficha de cliente**

Durante o estágio foi pedido à estagiária que ajudasse no preenchimento de fichas de cliente e sua inserção na base de dados respetiva. Um aspeto a destacar é que, pelo facto do setor farmacêutico ser altamente regulamentado e da BLGN ter o sistema da qualidade certificado, a venda de medicamentos só está autorizada a empresas que possuam autorização legal que comprove que estão aptas para comprar/comercializar medicamentos e psicotrópicos. Esse controlo é feito através da solicitação de cópias das autorizações dos clientes, em conformidade com a legislação em vigor, ou através da

verificação dos seus estatutos nos sítios de *Internet* das autoridades que concedem tais autorizações.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> Nos casos das entidades situadas em Portugal, essa autorização poderá ser um alvará ou certificado emitido pelo Infarmed

### **3 ESTUDO EMPÍRICO**

Neste capítulo procede-se à exposição das atividades desenvolvidas durante o estágio relacionadas com o tema principal do trabalho, nomeadamente os centros de responsabilidade e os *dashboards*, bem como da metodologia de investigação utilizada.

#### **3.1 Metodologia de investigação**

Etimologicamente o termo metodologia deriva do grego *methodos* (caminho a seguir) e *logos* (estudo de algo) e, portanto, a metodologia consiste no estudo dos caminhos a seguir numa pesquisa científica, isto é, na descrição de todo o processo de investigação desde o seu início até à sua conclusão. Segundo Provdanov & Freitas (2013, p. 14), a metodologia é “uma disciplina que consiste em estudar, compreender e avaliar os vários métodos disponíveis para a realização de uma pesquisa académica”.

A pesquisa quantitativa caracteriza-se por um distanciamento entre o objeto estudado e o pesquisador, enquanto que na pesquisa qualitativa existe um envolvimento do investigador na condição de participante. Também os dados recolhidos nesta última são na sua maioria descritivos, ao contrário dos dados da pesquisa quantitativa.

Nas investigações em ciências sociais, e em particular nas relacionadas com a área de controlo de gestão, tem-se dado, pelas suas características, primazia aos métodos de pesquisa qualitativos, nomeadamente o Estudo do Caso; a Investigação-Ação (IA); *Insider Action Research*; *Innovation Action Research* e as Etnografias (Oliveira et al., 2008). Os dados recolhidos neste tipo de pesquisa são maioritariamente descritivos, a análise realizada é indutiva e o seu foco está voltado ao entendimento de processos sociais, procurando compreender, interpretar e explicar o seu significado (Santos et al., 2017).

Como foi referido na introdução, o objetivo final deste trabalho, no que respeita a esta atividade do estágio, é implementar um modelo de *dashboard* usando como *software* o *Power BI*, para monitorizar e avaliar o desempenho dos centros de responsabilidade na Bluepharma Genéricos, através de indicadores de *performance*, tendo em vista a orientação do comportamento dos seus responsáveis e a melhoria do processo de tomada de decisão. Neste tipo de projeto, onde o intuito é promover uma mudança, ainda que em pequena escala, e de apresentar uma análise detalhada da intervenção, é necessário que

haja um envolvimento entre o investigador (o estagiário, neste caso) e os colaboradores da empresa.

Baldissera (2012) reitera que, quando no decorrer do estudo houver uma intervenção ou ação por parte dos intervenientes no processo de pesquisa, ela é considerada pesquisa-ação ou investigação-ação. A investigação-ação é um método científico qualitativo dinâmico cujos primeiros contornos são atribuídos a Lewin (1946). No entanto, Santos et al. (2017, p. 337) afirmam que, apesar de ser considerada, pela sua origem, como uma pesquisa do tipo qualitativo, ela “tem identidade demarcada pela rutura com modelos preconcebidos, no campo de estudos quantitativos, mas também no âmbito das investigações qualitativas”. De acordo com os mesmos autores, trata-se de uma estratégia de investigação extremamente rica e que gera resultados em duas vertentes: a mudança para a organização em estudo e a teoria para o investigador.

Com este estágio pretendeu-se resolver um problema real, previamente identificado, agindo sobre o mesmo envolvendo os colaboradores da empresa. Por esse motivo, o método usado neste trabalho foi o da investigação-ação. Consistiu numa IA do tipo colaborativo (Franco, 2005), pois tratou-se de uma solicitação da empresa onde o estagiário, além de uma análise bibliográfica e exposição das tarefas desenvolvidas no decorrer do estágio, participou e cientificou um processo de mudança cuja iniciativa partiu da entidade. Por ser do tipo colaborativo, Adams et al. (2006) afirmam que tanto o estagiário como os trabalhadores da empresa poderão adquirir conhecimentos no decorrer deste processo. Apesar de haver uma aprendizagem para os envolvidos no processo, Adams et al. (2006) alertam para a dificuldade que poderá existir na implementação deste método uma vez que cada empresa e cada projeto são únicos.

Neste trabalho utilizámos um ciclo de investigação-ação composto por cinco fases, conforme foram definidas por Santos et al. (2013). A primeira fase de elaboração do trabalho consistiu no diagnóstico da situação e, seguidamente, fez-se o planeamento da ação, i.e., da abordagem a seguir. Decidida qual a abordagem a seguir, o próximo passo foi a execução do plano de ações. As duas últimas fases foram, respetivamente, a avaliação dos efeitos da intervenção e aprendizagem específica (identificação e documentação das conclusões).

Para que o instrumento fosse coerente e adaptado às realidades e particularidades da Bluepharma Genéricos, usamos as seguintes técnicas evidenciadas por Latorre (2005): observação participante, conversação e análise documental. Foram utilizadas diferentes técnicas com o intuito de permitir a triangulação das várias fontes de informação, garantindo desde modo a validade e a fiabilidade da investigação.

Passamos, seguidamente, a descrever com maior detalhe cada uma das cinco fases.

**a) Fase 1- Diagnóstico:** na fase do diagnóstico da situação, procedeu-se ao levantamento de todas as informações necessárias para a criação do instrumento de controlo de gestão em questão. Para o efeito, dividiu-se esta fase em duas etapas:

1. Levantamento de informações bibliográficas, e
2. Levantamento de informações específicas da empresa e do projeto.

Num primeiro momento foi realizada a revisão bibliográfica dos temas relacionados com os seguintes temas: controlo de gestão e a sua relação com os centros de responsabilidade, *business intelligence* e *dashboard*, recorrendo a diversas fontes bibliográficas como artigos científicos, dissertações e livros, o que consta no capítulo 1 deste trabalho. Após a revisão bibliográfica, seguiu-se o levantamento das informações relativas à empresa e ao projeto.

No levantamento destas informações o objetivo foi perceber todo o contexto por detrás da criação do instrumento, pois só a partir do conhecimento da situação em que a empresa se encontrava seria possível perspetivar e construir o futuro, sendo a entrevista o método escolhido para este efeito.

Através de uma entrevista semi-estruturada ao Diretor Financeiro (ver anexo 1), o qual também foi o supervisor deste estágio, procurou-se perceber três aspetos essenciais:

1. Qual o propósito do projeto e que melhorias se pretendiam alcançar com a implementação do mesmo;
2. Qual a cultura e o processo de monitorização e avaliação de desempenho na empresa;
3. Quais os critérios que foram tidos em consideração para a definição dos centros de responsabilidade.



Por ser flexível e dar ao entrevistador a liberdade para introduzir novas questões e discutir novos assuntos à medida que fossem surgindo, optou-se pela entrevista semiestruturada, contudo, apesar da sua flexibilidade e de toda a preparação levada a cabo pelo entrevistador, após a entrevista surgiram novas questões e novas dúvidas, pelo que, para complementar e suportar os dados recolhidos através desta técnica, também utilizámos as técnicas de análise documental e observação participante.

Com essa entrevista pretendeu-se recolher respostas sobre “o quê?” e “o porquê?” do projeto e não responder ao seu “como?”. A resposta a essa última questão foi obtida posteriormente.

**b) Fase 2- Planeamento da ação:** com base nas informações recolhidas na fase precedente, idealizou-se o plano de ação para o projeto desenvolvido. Através de conversação e análise documental delinearam-se as diretrizes para a elaboração do diagnóstico aos centros de responsabilidade definidos, estruturou-se o procedimento de atribuição e recolha dos gastos e rendimentos associados a cada centro, bem como as informações e indicadores a serem usados para o apuramento do desempenho dos centros de responsabilidade.

Foi nesta fase que foram recolhidos e organizados os aspetos mais técnicos do projeto, isto é, os requisitos funcionais do *dashboard*, nomeadamente:

1. O *software*/plataforma usado para a construção;
2. As bases de dados utilizadas para a recolha da informação;
3. A frequência de introdução e de atualização dos dados;
4. O horizonte temporal dos indicadores a visualizar;
5. O *layout* utilizado na apresentação;
6. Quais os filtros e segmentação utilizados.

**c) Fase 3- Execução do plano de ação:** recolhidas todas as informações para a análise da situação e definidos todos os requisitos de construção, seguiu-se a fase da execução do plano de ação. Neste sentido, procedeu-se ao diagnóstico dos centros de responsabilidade definidos, à preparação da base de dados para a construção do *dashboard* e à sua construção propriamente dita.

**d) Fase 4- Avaliação dos efeitos da intervenção:** não foi possível avaliar na plenitude os efeitos da intervenção através de inquérito, como estava planeado, no entanto, podemos referir que a intervenção teve efeitos positivos, pois permitiu esclarecer e adaptar alguns aspetos quanto à gestão por centros de responsabilidade na empresa ao construir-se um *dashboard* “modelo”.

**e) Fase 5- Aprendizagem específica:** na quinta e última fase da pesquisa, conduziu-se a criação deste relatório onde se procedeu à documentação das fases do processo de criação do instrumento de controlo de gestão, identificação das lições aprendidas e registos das principais conclusões e sugestões de melhoria.

### **3.2 Diagnóstico dos centros de responsabilidade**

De acordo com Hanini (2013), o principal objetivo dos centros de responsabilidade é permitir o controlo dos gastos e da *performance* dos centros de responsabilidade. Ao funcionar como um sistema de controlo, os centros de responsabilidade ajudam a melhorar o desempenho de toda a organização.

A responsabilização das pessoas pelo desempenho do seu departamento era um desejo antigo da BLGN. Com a implementação da gestão por centros de responsabilidade, a empresa pretendia ter um maior controlo sobre os gastos e o desempenho dos seus departamentos, chamar a sua atenção para o impacto das suas decisões no desempenho da empresa e, adicionalmente, obter informação sobre o desempenho dos mercados onde está presente.

A implementação da gestão por centros de responsabilidade na BLGN tinha como propósito servir a diversos utilizadores. Por um lado, pretendia-se que a administração tivesse maior controlo sobre as operações e, por outro lado, que servisse de instrumento de autocontrolo aos responsáveis pelos centros de responsabilidade. Pretendia-se desta forma criar um instrumento de controlo transversal a todos os níveis hierárquicos da empresa.

Nas subsecções seguintes apresenta-se a análise crítica dos centros de responsabilidade definidos na BLGN.

### **3.2.1 Divisão da estrutura organizacional em centros de responsabilidade**

O primeiro passo na implementação da gestão por centros de responsabilidade é justamente a identificação e definição desses centros. Antes de se analisar a forma como os centros estavam definidos, havia que conhecer quais os pressupostos que foram tidos em conta para a sua definição pela BLGN, pois esses estavam diretamente relacionados e limitados pelo contexto em que a empresa se encontrava nesse momento.

Como já foi referido, a implementação dos centros de responsabilidade era um objetivo antigo da empresa, no entanto, na idealização desse projeto, foram identificados os seguintes aspetos delimitadores:

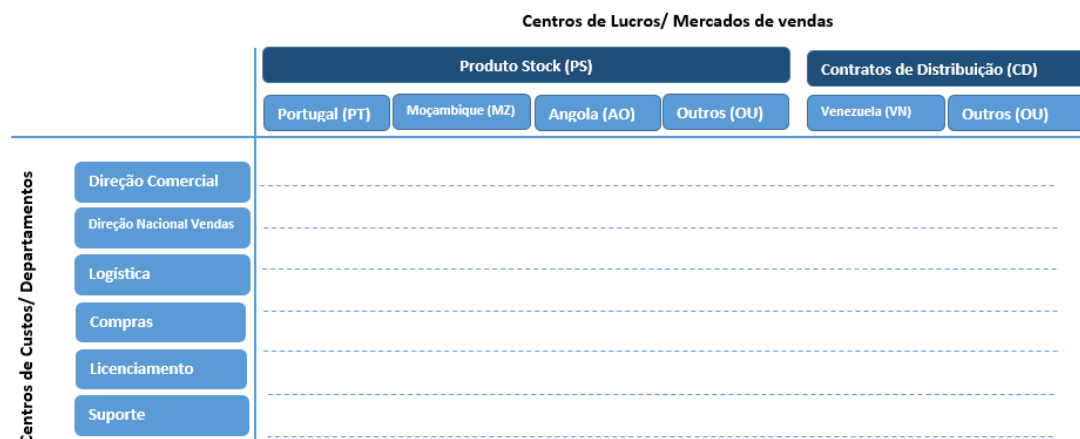
1. Limitações quanto aos recursos: os recursos humanos da empresa não tinham formação suficiente para implementar com facilidade este tipo de projeto e, adicionalmente, não existia bibliografia suficiente que oferecesse ferramentas práticas que auxiliassem na implementação. Por outra parte, a contratação de consultoria externa para auxiliar na implementação não foi uma opção a considerar.
2. A empresa não pretendia fazer imputação de custos indiretos aos centros de responsabilidade a definir, devido à sua subjetividade inerente.

Tendo noção destas duas condicionantes, a decisão tomada pela BLGN passou por definir os centros de responsabilidade com base na estrutura orgânica da empresa, isto é, o seu organograma funcional. Nesse sentido, cada departamento funcional da empresa foi considerado como um centro de custo e cada mercado como um centro de lucro (resultado)<sup>8</sup>, conforme se ilustra na figura 3.1<sup>9</sup>.

---

<sup>8</sup> Na empresa é utilizada a denominação “centro de lucro” para se referir aos centros de resultados, pois é essa a expressão usada ao nível do SAP FICO. Ao longo deste trabalho esses termos serão usados como sinónimos.

<sup>9</sup> Não confundir com a função de Suporte que aparece no organograma da empresa. São realidades distintas. A função Suporte no organograma é formada por pessoal de *BackOffice* cujo objetivo é fazer a ligação entre a Direção Nacional de Vendas (delegados de informações farmacêutica/gestores de zona) e a Direção Comercial. Ver tabela 3.3.



**Figura 3.1** Centros de Responsabilidade.

Fonte: Elaboração própria.

Os centros de custo prestam serviços internamente aos centros de lucro e a representação dos centros de responsabilidade, através de uma estrutura matricial, tinha como objetivo evidenciar esta relação de dependência entre os mesmos. Essa relação e as suas implicações serão exploradas com maior detalhe mais adiante.

De acordo com Fowzia (2011), os centros de responsabilidade podem ser definidos de três modos: de acordo com a estrutura funcional, de acordo com as atividades e de acordo com a estratégia. Da análise dos centros definidos pela empresa podemos deduzir que esta usou uma abordagem mista (funcional e estratégica) para a definição dos centros de responsabilidade. Foram definidos na BLGN duas categorias de centros de responsabilidade: centros de custo e centros de lucro.

Todos os centros de custo, exceto o “Suporte”, foram definidos tendo em conta uma abordagem funcional, uma vez que cada um desses centros está diretamente relacionado com um departamento existente no organograma da empresa e, quanto à categorização, estes são considerados como centros de custo discricionário, uma vez que não se pode estabelecer uma relação direta entre os *inputs* usados e os *outputs* produzidos pelos mesmos. O centro de custo “Suporte” e os centros de lucro foram definidos seguindo uma abordagem estratégica.

Com a implementação da gestão por centros de responsabilidade, a empresa pretendia não só obter informação e ter controlo sobre os seus gastos, mas também obter informação

sobre o desempenho em termos de resultados dos vários tipos de negócios, mercados e segmentos de mercado em que atua. Os rendimentos na BLGN advêm de dois tipos de negócios: Produtos *Stock* e Contratos de Distribuição. Os negócios da BLGN são desenvolvidos em diversos países/mercados, onde se destacam Portugal, Angola, Moçambique e Venezuela, pelo que os centros de lucro PS e CD foram subdivididos tendo em conta esses mercados.

Podemos considerar que a organização dos centros de responsabilidade na BLGN é adequada, uma vez que se consegue delimitar com clareza cada centro de responsabilidade. A abordagem mista usada pela empresa justifica-se e vai ao encontro do estipulado por Ezzamel (1992) e por Fowzia (2011). A abordagem também está em conformidade com o preconizado por Han (2018), uma vez que os centros de responsabilidade foram baseados nas características únicas da empresa e na sua necessidade de gestão interna.

A categorização dos centros em centros de custo e centros de lucro é correta, uma vez que todos os centros de custo definidos pela BLGN só controlam e são responsáveis por custos e todos os centros de lucro controlam e são responsáveis tanto pelos gastos como pelos rendimentos. Han (2018) afirma que a correta divisão dos centros de responsabilidade é um símbolo importante da implementação da gestão por centros de responsabilidade, por isso na tabela 3.1 apresenta-se uma síntese do diagnóstico realizado no que diz respeito ao elemento “divisão da estrutura organizacional em centros de responsabilidade”.

**Tabela 3.1** Divisão da estrutura organizacional.

Divisão da estrutura organizacional		
Item	Sim	Não
A estrutura organizacional está dividida em unidades de negócio de acordo com a natureza da atividade	x	
Existe clareza na divisão do trabalho nas unidades de negócio	x	
Há uma clara descrição dos centros de responsabilidade na organização	x	
Todos os centros de responsabilidade desenvolvem algum tipo de atividade	x	
Existe homogeneidade entre as atividades desenvolvidas nos centros de responsabilidade	x	

Fonte: Adaptado de Hanini (2013).

### **3.2.2 Delegação de poderes**

A gestão por centros de responsabilidade implica que os responsáveis por cada centro de responsabilidade sejam responsabilizados pelos resultados das suas ações e decisões. Nesse sentido, é necessário que a administração confira autoridade e poder de decisão aos responsáveis pelos centros de responsabilidade. E mais importante, é necessário que a autoridade e o poder concedido a cada um desses responsáveis sejam adequados à natureza das atividades desenvolvidas no centro e às responsabilidades que lhe são exigidas.

Todos os centros de custos definidos pela BLGN têm uma pessoa responsável pelas atividades ali desenvolvidas. O responsável por cada centro de custo corresponde ao responsável de cada departamento ao qual o respetivo centro de custo está associado. Verificou-se que os centros de lucro não têm um responsável definido. Não lhes foi possível atribuir um responsável único, uma vez que as decisões tomadas ao nível desses centros envolvem mais do que um decisor, não existindo uma única pessoa responsável por todas as decisões de custos e de rendimentos. A não existência de um responsável único não inibe que se apurem responsabilidades por eventuais desvios. Apesar de não haver um responsável único pelo resultado apurado nos centros de lucro, é possível

distinguir os responsáveis quer pelos recursos consumidos, quer pelos rendimentos criados por esses centros.

É importante referir que os responsáveis pelos centros de custos ainda não se sentem totalmente responsáveis por todas as atividades desempenhadas nos centros sob a sua responsabilidade. Isto porque é necessário que o *design* do projeto inclua também a atribuição formal das responsabilidades a estes. É objetivo dos promotores do projeto transferir essa responsabilidade para os responsáveis dos centros de forma que eles sejam avaliados pela sua prestação. Neste processo, o envolvimento da administração torna-se fundamental.

A tabela 3.2 evidencia uma síntese do diagnóstico do elemento “delegação de poderes”.

**Tabela 3.2** Delegação de poderes aos responsáveis dos centros.

Delegação de poderes			
Item	Sim	Não	Ainda <sup>10</sup>
Existe um responsável por cada centro de custo	x		
Existe um responsável por cada centro de lucro		x	
As responsabilidades pelos centros foram comunicadas ao respetivo responsável			x
O responsável pelo centro tem autoridade apropriada para desempenhar as suas tarefas			x
Existe uma clara descrição e identificação das responsabilidades e autoridades de cada centro de responsabilidade			x
Os funcionários da empresa têm as competências necessárias para desempenhar as tarefas sob a sua responsabilidade	x		
É dado tempo suficiente para desenvolver as suas atividades			x
O poder e autorização distribuído ao gestor é adequado às suas responsabilidades			x

Fonte: Adaptado de Hanini (2013).

---

<sup>10</sup> O “Ainda” corresponde as situações que, apesar de não se verificarem na empresa, é expectável que se verifiquem num futuro próximo.

Um dos itens apontados por Hanini (2013), que precisa existir para que se verifique a correta delegação de poderes e responsabilidades, é a descrição e identificação das responsabilidades de cada centro. Na tabela 3.3 mostra-se uma descrição sucinta das responsabilidades de cada centro de custos.

**Tabela 3.3** Descrição das responsabilidades.

<b>Centros de Custos</b>	<b>Responsabilidade</b>
Direção Comercial	Analisar o mercado e a concorrência; negociar e acompanhar parceiros; marketing
Direção Nacional de Vendas	Devolver atividades de venda junto do canal farmácia em Portugal
Logística	Expedição e transporte de produtos aos clientes; receção e acondicionamento da mercadoria adquirida pelo departamento de compras
Compras	Gestão da disponibilidade de produtos; contratação de transporte para recolha de produtos e renegociação dos preços de compra
Licenciamento de Novos Produtos	Garantir o aumento e renovação estratégica do portfólio
Suporte	Gestão financeira, tesouraria, contabilidade, orçamentos, <i>reporting</i> , recursos humanos, tecnologias de informação

Fonte: Elaboração própria.

### **3.3 Distribuição dos gastos e rendimentos pelos centros de responsabilidade**

A gestão por centros de responsabilidade baseia-se no princípio da controlabilidade, o que requer que todos os gastos e rendimentos devam ser atribuídos aos centros que têm responsabilidade sobre eles. Segundo esse princípio, os gestores devem ser responsabilizados apenas pelos gastos e rendimentos sobre os quais têm poder de exercer influência.

A identificação dos rendimentos controláveis pelos centros de lucro e a sua atribuição é um processo consideravelmente fácil quando comparado com a identificação e atribuição de gastos para os centros de custos e para os centros de lucro.



### **3.3.1 Distribuição dos rendimentos**

Os rendimentos identificados na BLGN respeitam às vendas de medicamentos, tendo sido possível estabelecer uma relação direta entre os rendimentos e o centro de lucro associado. Aquando do registo das vendas, tendo como referência o mercado de venda e o canal de distribuição<sup>11</sup> foi possível determinar a qual centro de lucro pertencem aquelas vendas e, deste modo, fazer a sua atribuição de forma direta.

### **3.3.2 Distribuição dos gastos**

A BLGN decidiu seguir o princípio da controlabilidade e, por conseguinte, não distribuiu os gastos comuns pelos centros de responsabilidade. A empresa reconhece que a distribuição desses gastos traria muita subjetividade à avaliação do desempenho. Esta foi a mesma abordagem seguida por Lin & Yu (2002), ao estudarem a implementação da gestão por centros de responsabilidade em empresas chinesas. De acordo com os autores, de forma a facilitar a medição e avaliação do desempenho, os gastos comuns foram excluídos da distribuição pelos centros de responsabilidade principais.

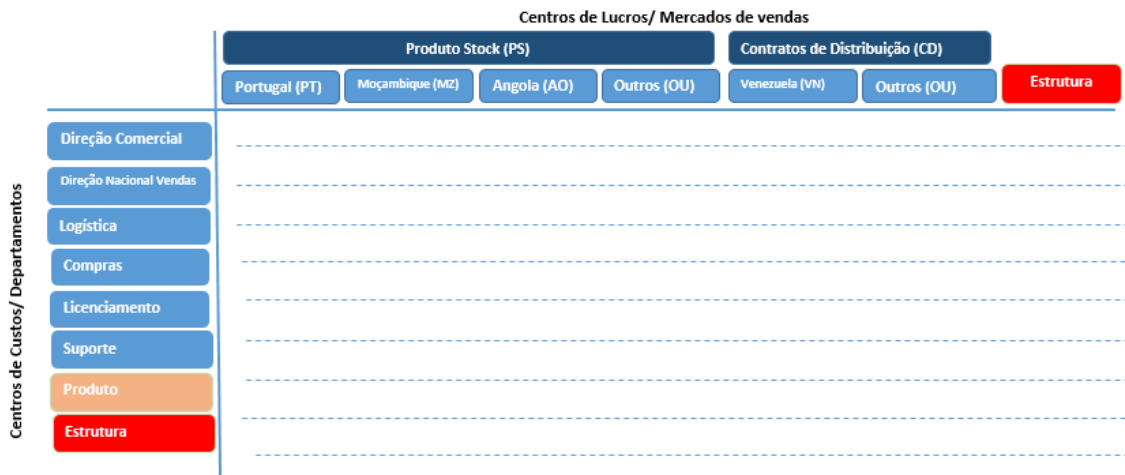
Para efeitos da distribuição de gastos na BLGN, todos os gastos comuns foram agrupados num “novo centro de custo”, que se denominou “Estrutura”, ao qual também se associou um centro de lucro chamado “Estrutura”<sup>12</sup>. Foi também necessária a criação de outro centro de custos, denominado “Produto”, de forma a facilitar a acumulação, e posterior distribuição aos centros de lucros, dos gastos diretos com as mercadorias vendidas.

Nesse sentido, a divisão dos centros de responsabilidade para efeitos de distribuição de gastos é representada conforme se mostra na figura 3.2.

---

<sup>11</sup> As mercadorias na BLGN são vendidas por diversos canais de distribuição, dos quais se destacam os armazenistas, as farmácias, os hospitais e as exportações.

<sup>12</sup> A margem do centro de lucro “Estrutura” será sempre negativa, uma vez que esse centro não gera rendimentos.



**Figura 3.2** Centros de responsabilidade para efeitos de distribuição de gastos.

Fonte: Elaboração própria.

Caso a empresa decidisse distribuir os gastos comuns, ter-se-ia que decidir um pressuposto de forma à sua alocação pelos centros. De facto, Kerr (2008) estabelece que a alocação de gastos só é necessária quando se pretende saber o custo unitário dos produtos ou valorizar os inventários. Os autores acrescentam que existem poucas decisões que os gestores podem tomar para influenciar os gastos comuns aos diferentes departamentos. O objetivo da BLGN com esse projeto não foi nem o cálculo de custos unitários nem a valorização dos inventários, pelo que a não alocação dos gastos pode considerar-se como uma decisão acertada.

Apesar de, teoricamente, parecer simples a distribuição dos gastos por cada um dos centros, tratou-se de uma tarefa bastante complicada uma vez que a mesma é influenciada pelas características e especificidades de cada organização. De acordo com Demski (1976), a distribuição e separação dos gastos controláveis e não controláveis é problemática e pode conduzir a comportamentos disfuncionais. Por sua vez, a classificação dos gastos em controláveis e não controláveis foi o maior problema que Okoye (2009) identificou no seu estudo sobre a aplicação da gestão por centros de responsabilidade. O autor reconhece que, na prática, é difícil fazer essa classificação devido à natureza complexa e variável dos gastos.

De acordo com Okoye (2009), a gestão por centros de responsabilidade funciona bem quando existe um sistema de informação automatizado na organização. O sistema de registo de gastos precisa ser bem estruturado de forma que, cada vez que se regista um gasto na empresa, esse seja atribuído de forma automática aos centros a que diz respeito. Cada gasto incorrido na empresa precisa de ser registado de acordo com o seu objeto de custo e acumulado no centro de responsabilidade apropriado, sem necessidade de haver outro tipo de intervenção e sem necessidade de haver mudanças radicais na rotina de trabalho.

Ao registar-se um gasto na BLGN, foi-lhe atribuído um código de centro de custo, e nalguns casos, uma ordem interna, o que permite que este seja afeto de forma direta e automática ao centro de custo responsável e, posteriormente, ao centro de lucro responsável. Esse processo é ilustrado na figura 3.3.

Documento Processar Ir para Suplementos Ambiente(U) Sistema Ajuda

Exibir documento: Item 001

Outros dados

Conta do Razão 6226000 E-Conservação e Reparação

Empresa BLGN Bluepharma-Genéricos

Nº doc. 100003110

Item 1 / Lançamento em débito / 40

Montante 20,00 EUR

Cód.imposto H1

Classificações contábeis adicionais

Centro custo 6720 2Atv Ordem V55-ZL-01

Elemento PEP

Obj.bens imóv.

Ordem cliente 0 0

Mais

Doc.compras 0

Quantidade 0,000

Atribuição 20200731

Texto Limpeza da viatura Txts.des...

SAP

**Figura 3.3** Registo e atribuição de custos no SAP.

Fonte: Elaboração própria.

Em suma, podemos dizer que o esquema de registo e atribuição de gastos na BLGN, através de codificações e de introduções desses códigos no SAP, permitiu que:

1. Todos os gastos diretos controláveis, tanto variáveis como fixos, fossem atribuídos aos centros identificados como responsáveis por estes;
2. Todos os gastos indiretos, que não podem ser afetos diretamente a nenhum centro, fossem considerados como pertencente ao centro de custo “Estrutura”;
3. Todos os rendimentos fossem atribuídos aos centros de lucros responsáveis.

O esquema de registo e atribuição de gastos, apesar de já estar definido, na prática ainda não funciona na sua plenitude, pelo que muitos custos ainda não são registados de forma correta<sup>13</sup>. Nesse sentido, podemos sintetizar o que consta na tabela 3.4 quanto ao elemento “distribuição dos rendimentos e custos”.

**Tabela 3.4** Distribuição dos rendimentos e gastos

Distribuição dos rendimentos e dos gastos			
Item	Sim	Não	Ainda
Todos os rendimentos foram identificados e atribuídos aos respetivos centros de responsabilidade			x
Todos os gastos foram identificados e atribuídos aos respetivos centros de responsabilidade			x
É possível distinguir com clareza os rendimentos e os gastos que foram atribuídos a cada centro	x		
Existe uma política clara quanto à distribuição dos gastos indiretos aos centros de responsabilidade	x		

Fonte: Adaptado de Hanini (2013).

### 3.3.3 Centros de Custos e Ordens Internas

Como já referimos, ao registar-se um gasto na BLGN, é-lhe atribuído um código de centro de custo, e nalguns casos, uma ordem interna, que permite que este seja afeto de forma direta e automática ao centro de custo responsável e, posteriormente, ao centro de lucro responsável.

O objetivo das ordens internas não é apenas facilitar a classificação de gastos por centros de responsabilidade, mas também servir de instrumento de controlo para importantes parcelas de gastos que, de outra forma, estariam camuflados na contabilidade financeira.

---

<sup>13</sup> O objetivo é que, a partir de 2021, todos os gastos e rendimentos sejam corretamente classificados aquando do registo contabilístico.

### **3.3.4 Preços de transferência interna**

Na BLGN, os centros de custos prestam serviços internamente aos centros de lucro, que os adquire a um determinado preço. No modelo desenhado, o gasto foi transferido de forma automática e direta do centro de custo para os centros de lucro. O PTI foi, portanto, baseado no custo real.

Tal como os demais métodos, o método do custo real apresenta inconvenientes, conforme referido na subsecção 1.3.4 deste trabalho. No entanto, esses inconvenientes não se verificaram no caso particular da BLGN, pelas seguintes razões:

1. Não existe um responsável único nos centros de lucro na BLGN, pelo que não existe um comprador que se sentirá desmotivado;
2. É possível apurar se a causa do desvio no centro de lucro se deve ao aumento de gastos e/ou ao aumento dos rendimentos;
3. Tendo em conta a causa dos desvios, e como cada fonte de gasto e de rendimento tem um responsável associado, é possível identificá-lo e responsabilizá-lo pela sua prestação.

Os centros de lucro adquirem todos os seus recursos internamente, através dos centros de custos, que, por sua vez, podem produzi-los internamente e/ou comprar externamente. A aquisição dos recursos externamente pelos centros de lucro não foi uma opção a considerar, tendo em conta a opção estratégica e a organização interna da empresa. Todos esses e outros fatores levam a concluir que o PTI real foi a melhor opção nestas circunstâncias.

## **3.4 Orçamento por centros de responsabilidade**

Nesta etapa não foi desenvolvido nenhum trabalho em termos práticos, no entanto, nesta secção apresentam-se alguns comentários no que diz respeito a este aspeto tão importante, que deve ser considerado no *design* de um projeto de gestão por centros de responsabilidade.

A decomposição do orçamento por centros de responsabilidade pressupõe que cada centro de responsabilidade tenha objetivos definidos e estes objetivos devem ser traduzidos em metas e indicadores. Sendo assim, deve existir um orçamento para cada centro de responsabilidade que reflita esses objetivos. De acordo com Han (2018), a gestão por

centros de responsabilidade requer que sejam preparados orçamentos por centros de responsabilidade bem como a identificação dos objetivos de cada centro. É necessário que o orçamento envolva *benchmarking* e participação dos respetivos responsáveis e das principais pessoas envolvidas no cumprimento dos objetivos.

Para que as pessoas estejam incentivadas a cumprir com o estipulado no orçamento, além deste ser participativo, é necessário que seja desafiador, no entanto, realista. Na preparação do orçamento por centros de responsabilidade, é aconselhável que se inicie pela definição dos objetivos e metas de gastos globais e, de seguida, se decomponha hierarquicamente pelos centros de responsabilidade.

Nesse sentido, apresentamos na tabela 3.5 alguns itens a ter em conta aquando da preparação dos orçamentos por centros de responsabilidade.

**Tabela 3.5** Orçamentos por centros de responsabilidade

Orçamento por centros de responsabilidade		
Item	Sim	Não
Foram definidos objetivos claros, desafiadores e realistas para cada centro de responsabilidade e que sejam convergentes com as suas responsabilidades	x	
Os objetivos foram traduzidos em metas	x	
Existe um ou mais indicadores de desempenho associado a cada meta definida	x	
Foram definidos indicadores financeiros para os centros de responsabilidade	x	
Foram definidos indicadores não financeiros para os centros de responsabilidade	x	
Sempre que se justifique, são efetuados ajustamentos aos orçamentos	x	
Os orçamentos foram definidos para todos os centros de responsabilidade	x	
Os funcionários são incentivados e treinados a atingir o orçamento	x	
De acordo com as suas funções, os funcionários foram chamados a participar na preparação do orçamento	x	

Fonte: Adaptado de Hanini (2013).

No modelo de gestão atual da BLGN, o orçamento é participativo. Anualmente, os diretores e gestores juntam-se à administração de forma a preparar o orçamento geral para o ano seguinte. Atualmente, o orçamento de vendas encontra-se já dividido por centros

de responsabilidade, isto é, cada linha de vendas tem um mercado (centro de responsabilidade) associado. As rubricas do orçamento de gastos também já são classificadas por centros de responsabilidade. No entanto, como formalmente a responsabilidade ainda não foi transferida aos responsáveis dos centros, não é correto concluir que os orçamentos sejam preparados por centros de responsabilidade.

### **3.5 Comparação do desempenho real com o desempenho orçamentado**

Para se verificar o cumprimento dos objetivos, metas e indicadores definidos para cada centro de responsabilidade, há que comparar o desempenho real com o previsto no orçamento anual. A comparação deve ser efetuada ao longo do período, de forma a identificar tendências e, caso se verifique algum desvio em relação ao previsto, tomar medidas corretivas.

No caso da BLGN, ainda não se pode considerar que os orçamentos são efetuados por centros de responsabilidade e, adicionalmente, na prática, nem todos os custos são corretamente registados e classificados por centros de responsabilidade. Pelo que a conclusão é que este quesito ainda não se verifica.

Não obstante, sublinha-se que é objetivo da empresa que, a partir de 2021, todos os gastos e rendimentos sejam corretamente registados nos respetivos centros de responsabilidade, aquando do registo contabilístico no SAP.

### **3.6 Preparação do reporte para análise dos desvios**

Como já foi exposto, atualmente o reporte ainda não é realizado segundo as áreas de responsabilidade e os gastos e rendimentos ainda não são todos corretamente atribuídos aos respetivos centros de responsabilidade, aquando do registo contabilístico. Contudo, como o objetivo final deste trabalho é apresentar um modelo de *dashboard* no *Power BI* para a análise e monitorização do desempenho dos centros, foi efetuada a preparação manual da base de dados para permitir a construção desses *dashboards*.

A preparação da base de dados consistiu na reclassificação dos gastos e rendimentos conforme os centros de responsabilidade. No entanto, pese todos os esforços, não foi possível, manualmente, fazer uma reclassificação na totalidade, pelo que a informação



que apresentamos nos gráficos não é fidedigna (por não ser cabal), sendo meramente uma proposta ilustrativa.

Nesta fase, também se procedeu à criação de novas ordens internas, as quais foram consideradas na preparação manual da base de dados. Já existiam na empresa ordens internas para controlo de gastos com a frota e com o marketing, tendo-se criado novas ordens internas para o controlo de contratos com diversos fornecedores de serviços. O processo de criação das ordens envolve uma idealização e a sua posterior introdução nos sistemas informáticos.

Com a base de dados reclassificada, o passo seguinte no processo de construção dos *dashboards* consistiu na importação dos dados para o *Power BI desktop*. Os dados importados estavam todos em formato *Excel* e tiveram como fonte os arquivos internos da empresa em *Excel* e informação extraída do sistema SAP para o formato *Excel*.

De forma a que os dados estivessem no formato adequado, para poderem ser analisados e visualizados, foi necessário transformá-los. A transformação de dados foi realizada no editor de consultas do *Power Query* e incluiu, entre outras atividades, a remoção/criação de colunas e alteração de formatos. Adicionalmente, como os dados usados para criar as visualizações no *Power BI* foram importados de diversas fontes, houve necessidade de criar relações entre os mesmos no *Power BI desktop*.

### **3.6.1 Dashboard no Power BI**

Com os dados preparados, carregados e relacionados, estavam reunidas as condições para a construção dos relatórios no *Power BI desktop*. A construção foi feita usando medidas<sup>14</sup> criadas através de linguagem de fórmulas DAX (*Data Analysis Expressions*) próprias do *Power BI desktop*.

O desempenho dos centros de custos foi analisado usando como indicador o gasto controlável alcançado por estes, em comparação com o orçamentado. Para os centros de lucro, o nível de vendas e o resultado controlável real e a sua comparação com o orçamentado foram os indicadores escolhidos.

---

<sup>14</sup> No *Power BI*, o termo “medida” diz respeito a cálculos feitos para analisar os dados. Podem ser cálculos simples como, por exemplo, a soma, a média, ou cálculos mais avançados e elaborados.

O facto do *dashboard* usar indicadores estritamente financeiros não é uma limitação, e não vai contra o estipulado na literatura. O *dashboard* apresenta na sua essência os indicadores mais relevantes, de acordo com a literatura e com as necessidades da empresa, para visualização do desempenho dos centros de responsabilidade em causa. Adicionalmente, na BLGN existem outros instrumentos de monitorização de desempenho que incluem indicadores não financeiros.

Na figura 3.4 apresentamos o modelo de relatório composto por seis gráficos (visualizações) criados no *Power BI desktop*. Esse relatório encontra-se já disponível para ser publicado e visualizado como um *dashboard*, no *Power BI online*, por todos os elementos da empresa que possuam acesso.

## O Dashboard como Instrumento para Monitorização e Avaliação do Desempenho dos Centros de Responsabilidade

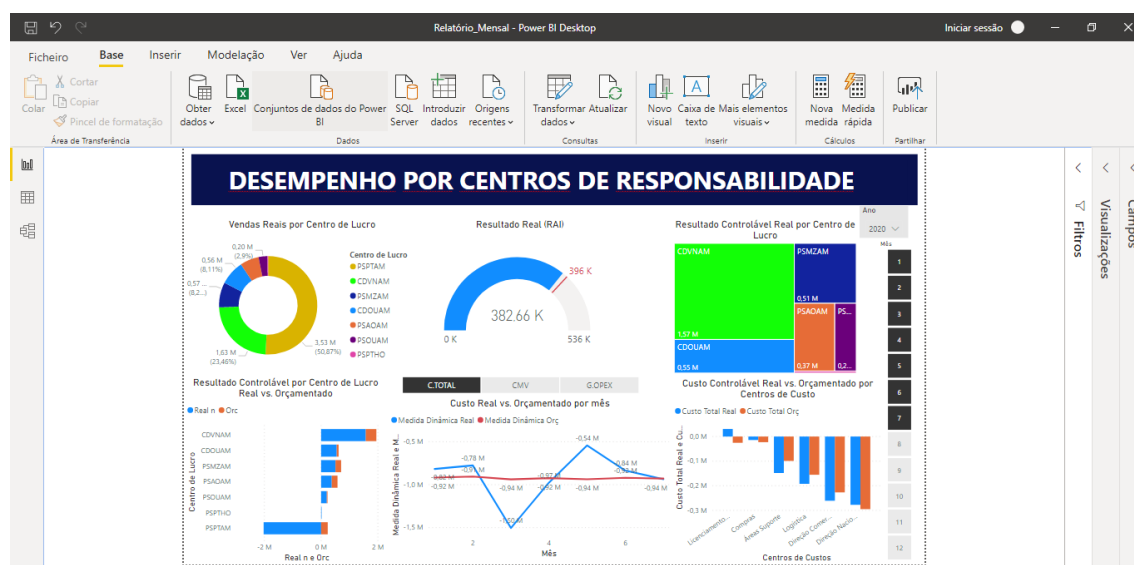


Figura 3.4 Relatório de desempenho dos CR com dashboards criados Power BI.

Fonte: Elaboração própria, com base nos dados internos da empresa.

O relatório possui segmentações (na vertical à direita) referentes aos anos e meses em análise. Podemos verificar que estão a ser analisadas informações do ano de 2020 e os meses de janeiro a julho. Além dessa segmentação o utilizador pode, no *Power BI*

*desktop*, aplicar outras segmentações e outros filtros na página e/ou nos gráficos conforme a sua necessidade de análise (veja-se, com exemplo, a figura 3.5).<sup>15</sup>



**Figura 3.5** Segmentação de ano e mês (imagem na horizontal).

Fonte: Elaboração própria, com base nos dados internos da empresa.

Da esquerda para a direita e de cima para baixo os gráficos representam o seguinte:

**a) Primeiro gráfico (figura 3.6):** um dos principais objetivos da empresa era ter conhecimento sobre o volume de negócios pelos seus centros de lucro. Desta forma, o primeiro gráfico (gráfico em anel) representa a percentagem de vendas reais por centros de lucro.



**Figura 3.6** Vendas Reais por Centro de Lucro.

Fonte: Elaboração própria, com base nos dados internos da empresa.

**b) Segundo gráfico (figura 3.7):** trata-se de um gráfico de índice (gráfico medidor), onde podemos visualizar o grau de alcance do objetivo de resultados. De acordo com este gráfico o resultado atual, sem considerar os impostos, corresponde a 382,66 mil euros e está abaixo do valor orçamentado para o mesmo período que é de 396 mil euros.

---

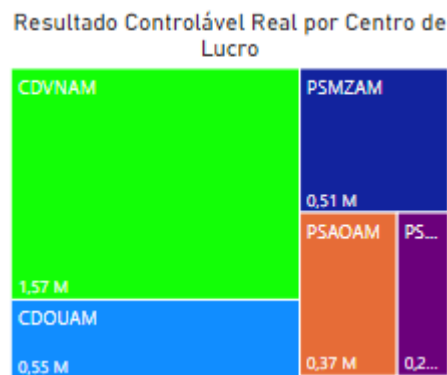
<sup>15</sup> A opção de segmentação e filtros só é possível no *Power BI desktop*. Uma vez publicados no *Power BI online* os gráficos não podem ser alterados, a não ser que se altere no *Power BI desktop* e atualize.



**Figura 3.7** Resultado Real (RAI).

Fonte: Elaboração própria, com base nos dados internos da empresa.

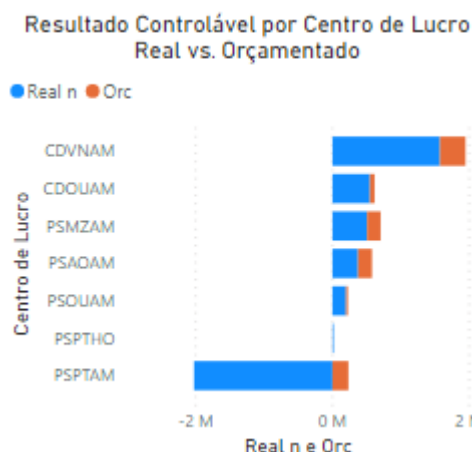
**c) Terceiro gráfico (figura 3.8):** este gráfico (*treemap*) representa a distribuição dos 382,66 mil euros de resultado controlável pelos centros de lucro.



**Figura 3.8** Resultado Controlável por Centro de Lucro.

Fonte: Elaboração própria, com base nos dados internos da empresa.

**d) Quarto gráfico (figura 3.9):** o resultado controlável é a medida por excelência para verificar o desempenho dos centros de lucro. Nesse sentido, apresentamos o quarto gráfico (gráfico de barras empilhadas) onde podemos visualizar o resultado por centros de lucro na BLGN.



**Figura 3.9** Resultado Controlável Real vs. Orçamentado.

Fonte: Elaboração própria, com base nos dados internos da empresa.

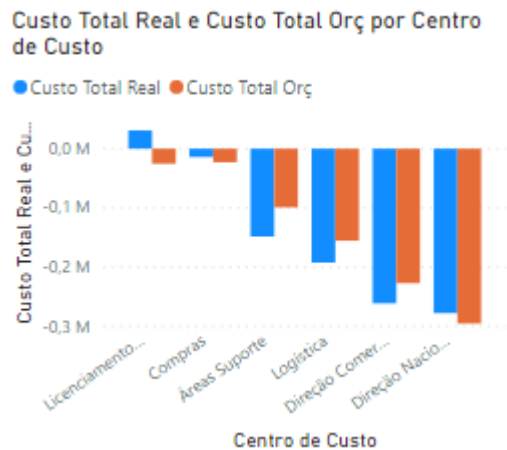
e) **Quinto gráfico (figura 3.10):** trata-se de um gráfico de linhas que representa a evolução dos gastos reais ao longo dos meses, comparativamente com os gastos orçamentados para o mesmo período. Este gráfico tem a particularidade de ser dinâmico, na medida em que, no mesmo gráfico o utilizador pode escolher o tipo de gasto a ser visualizado, podendo escolher entre visualizar o custo total, o custo com as mercadorias vendidas ou os gastos operacionais.



**Figura 3.10** Evolução do gasto real vs. orçamentado.

Fonte: Elaboração própria, com base nos dados internos da empresa.

**f) Sexto gráfico (figura 3.11):** este último gráfico (gráfico de colunas agrupadas) representa o desempenho dos centros de custos em relação ao orçamentado.



**Figura 3.11** Custo Total Real vs. Orçamentado

Fonte: Elaboração própria, com base nos dados internos da empresa.

### **3.7 Criação de um sistema de incentivos**

Atualmente não existe um sistema de incentivos formal na BLGN associado ao desempenho, nem ao nível individual nem dos departamentos. No entanto, os gestores sabem que os seus desempenhos podem ter consequências, mesmo que seja nas revisões salariais anuais.

Para já, não é objetivo da empresa implementar um sistema de incentivos e associá-lo ao desempenho dos centros de responsabilidade, até porque a gestão por centros de responsabilidade na empresa é uma realidade nova, a entrar em funcionamento. A gestão por centros de responsabilidade vai ser, portanto, implementada em etapas. Após a criação dos centros de responsabilidade, o próximo passo da empresa é atribuir formalmente esta responsabilidade e começar a preparação do orçamento por centros de responsabilidade. Talvez num futuro, com o sistema mais robusto, se implemente um sistema de incentivos e recompensas.

Essa opção da empresa suporta-se no, já citado, estudo de Tuan (2017), no qual este verificou que nas empresas é normal existirem vários níveis de implementação de gestão por centros de responsabilidade.

### **3.8 Resultados, discussão e reflexão**

Um dos principais motivos que levou a mestranda à escolha da modalidade de Estágio e Relatório, foi justamente a necessidade de ter um primeiro contacto com o meio empresarial e desenvolver competências profissionais. Nesse sentido, tendo em conta esse objetivo, o balanço que se faz do estágio é positivo, uma vez que foi, indubitavelmente, uma experiência única, que proporcionou oportunidades de crescimento tanto ao nível profissional como pessoal. Houve a oportunidade de trabalhar num ambiente de pessoas jovens, dinâmicas, respeitadoras e competentes nas suas áreas de atuação.

As tarefas desenvolvidas durante o estágio foram divididas em duas áreas de foco: a contabilidade financeira e o controlo de gestão. Apesar de ser um estágio destinado a obter o grau de mestre em Controlo de Gestão, a realização de tarefas contabilísticas foi muito importante por inúmeras razões, das quais se destacam, por um lado, o facto de que um *controller* precisa de ter bons conhecimentos de contabilidade, fiscalidade e auditoria e, por outro, ter desempenhado tarefas na área da contabilidade obrigou a estagiária a inter-relacionar-se com os demais departamentos da empresa e conhecer os seus processos *core*, o que se traduziu numa mais-valia. Adicionalmente, permitiu à estagiária ter um conhecimento prático de como é o procedimento do registo de gastos e rendimentos na empresa, conhecimento esse que permitiu obter uma visão abrangente e crítica do processo que foi definido na parte prática do trabalho sobre a afetação de gastos e rendimentos nos centros de responsabilidade.

As tarefas mais relacionadas ao controlo de gestão, nomeadamente o controlo de créditos e risco de créditos de clientes, a análise dos indicadores da concorrência, as reuniões de *Kaizen*, apuramento dos valores e desvios nos indicadores de processos, implementação da gestão por centros de responsabilidade e a construção dos *dashboards* de desempenho permitiram ver a aplicação prática de conceitos que foram estudados em diversas unidades curriculares ao longo da parte letiva do mestrado.

Através do estágio foi possível ainda desenvolver os conhecimentos sobre o sistema ERP SAP e melhorar os conhecimentos ao nível do *Excel* e do *Power BI*, que são duas ferramentas que fazem parte do dia-a-dia da maioria dos *controller* nos tempos atuais.



## CONCLUSÃO

O objetivo primordial deste trabalho foi compreender a forma como os instrumentos de controlo de gestão, aliados às tecnologias de informação, podem ser usados para orientar o comportamento dos gestores e apoiar na tomada de decisões mais inteligentes. Para tal, uma primeira análise foi elaborada com base na revisão de literatura.

Verificou-se que ambientes complexos obrigam as empresas a adotarem estruturas internas mais complexas e a descentralizarem a tomada de decisão, para os níveis hierárquicos inferiores. A autonomia e a delegação de poderes aumentam, de certo modo, o risco de negócio pelo que são necessários sistemas para orientar o comportamento e as decisões dos gestores descentralizados a estarem convergentes com os objetivos e a estratégia da organização. Nesse sentido, os sistemas de controlo de gestão incluem um conjunto de instrumentos que, usados de forma interativa, permitem facilitar a implementação e a operacionalização de uma estratégia convergente com os objetivos organizacionais. Os centros de responsabilidade, preços de transferência interna e critérios para avaliação do desempenho financeiro são alguns dos instrumentos disponibilizados pelo sistema de controlo de gestão para esse efeito.

No que diz respeito aos sistemas e tecnologias de informação, verificou-se que estes podem ajudar a tomar decisões mais inteligentes, colaborando no processo de recolha e processamento de informações para o cálculo de indicadores de desempenho e disponibilizando soluções de BI, como é o caso dos *dashboards* para visualizar e monitorizar esses indicadores.

Os conhecimentos teóricos adquiridos na revisão de literatura serviram de base à segunda parte deste trabalho, que consistiu na análise crítica dos centros de responsabilidade definidos na empresa acolhedora do estágio e desenvolvimento de um *dashboard* no *Microsoft Power BI*, para a monitorização dos seus centros de responsabilidade.

O desenvolvimento deste instrumento de controlo de gestão mostrou-se uma mais-valia para a empresa, uma vez que permitiu dar a conhecer o desempenho dos seus centros de responsabilidade e das principais rubricas de gastos que, outrora, ficavam camuflados na contabilidade, o que irá auxiliar no processo de tomada de decisão na empresa e, por conseguinte, na melhoria contínua do seu desempenho.

Entre as limitações do trabalho, destacamos o facto das informações apresentadas nos *dashboards* não representarem o real desempenho dos centros de responsabilidade, uma vez que não foi possível a atribuição cabal dos gastos aos centros de responsabilidade, aquando da preparação da base de dados para a construção do *dashboard*. Para além disso, destacamos ainda o facto da responsabilidade pelos centros ainda não terem sido formalmente comunicadas ao respetivo responsável e de não se ter realizado, como preconizado inicialmente, um inquérito com o objetivo de perceber a opinião dos principais utilizadores do instrumento criado.

Como sugestões de melhoria e de trabalhos futuros, propõe-se a possibilidade de indexar um sistema de incentivos ao desempenho dos centros de responsabilidade.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abdillah, P., & Saraswati, E. (2016). Implementation of Responsibility Accounting (Case Study at PG. Kebon Agung). *Jurnal Ilmiah Mahasiswa*, 4(1).
- Adams, C. A., Hoque, Z., & McNicholas, P. A. (2006). Case studies and action research. In Z. Hoque (Ed.), *Methodological Issues in Accounting Research: Theories, Methods and Issues* (1st ed., pp. 361–373). London UK: Spiramus.
- Akhmetova, I. G., Derbenyova, A. A., Dyganova, R. R., & Husainova, E. A. (2019). Management organization accounting for the responsibility centers. *E3S Web of Conferences*, 124(05030), 1–3. <https://doi.org/10.1051/e3sconf/201912405030>
- Aliona, B. (2016). Responsibility Centers and Entity Budgets. *Analele Universității Constantin Brâncuși Din Târgu Jiu: Seria Economie*, 1(Special Issue ECO-TREND), 167–171.
- Asiegbu, I. F., Amah, E., & Odili, M. E. (2012). Use-of-Dashboard : A Vital Moderator of Sales Force Competence Management and Marketing Performance Relationship. *Information and Knowledge Management*, 2(5), 30–40.
- Baldissera, A. (2012). Pesquisa-Ação: Uma Metodologia Do “Conhecer” E Do “Agir” Coletivo. *Sociedade Em Debate*, 7(2), 5–25.
- Bugwandeen, K., & Ungerer, M. (2019). Exploring the design of performance dashboards in relation to achieving organisational strategic goals. *South African Journal of Industrial Engineering*, 30(2), 161–175. <https://doi.org/10.7166/30-2-2021>
- Burkert, M., Fischer, F. M., Hoos, F., & Schuhmacher, K. (2017). The relationship between lack of controllability and proactive work behaviour: an empirical analysis of competing theoretical explanations. *Accounting and Business Research*, 47(2), 144–171. <https://doi.org/10.1080/00014788.2016.1222262>
- Burkert, M., Fischer, F. M., & Schäffer, U. (2011). Application of the controllability principle and managerial performance: The role of role perceptions. *Management Accounting Research*, 22(3), 143–159. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2011.03.002>
- Casasnovas, L. G., Mcdaid, D., & Costa-font, J. (2009). Decentralization and Management Autonomy? Evidence from the Catalan Hospital Sector in a

- Decentralized Spain. *International Public Management Review*, 10(2), 103–119.
- Chartered Global Management Accountant. (2016). *Business Analytics And Decision Making: The Human Dimension*.
- Chong, V. K., Loy, C. Y., Masschelein, S., & Woodliff, D. R. (2018). The effect of performance evaluation schemes on predicted transfer prices: Do leadership tone and perceived fairness concerns matter? *Management Accounting Research*, 41, 11–19. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2018.02.003>
- Choudhury, N. (1986). Responsibility Accounting and Controllability. *Accounting and Business Research*, 16(63), 189–198. <https://doi.org/10.1080/00014788.1986.9729317>
- Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado. (n.d.). [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/civa\\_rep/pages/codigo-do-iva-indice.aspx](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/civa_rep/pages/codigo-do-iva-indice.aspx)
- Cools, M., & Slagmulder, R. (2009). Tax-compliant transfer pricing and responsibility accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 21(1), 151–178. <https://doi.org/10.2308/jmar.2009.21.1.151>
- Demski, J. S. (1976). Based on and Evaluation Uncertainty Performance Controllable. *Journal of Accounting Research*, 14(2), 230–245.
- Drobyszko, S., Shapovalova, A., Bielova, O., Nazarenko, O., & Yunatskyi, M. (2019). Evaluation of effectiveness of responsibility centers in the management accounting system. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 23(6), 1–6.
- Eckerson, W. W. (2012). *Performance Dashboards* (W. W. Eckerson (Ed.); 2nd ed.). John Wiley & Sons, Inc. <https://doi.org/10.1002/9781119199984>
- Elbashir, M. Z., Collier, P. A., & Sutton, S. G. (2011). The role of organizational absorptive capacity in strategic use of business intelligence to support integrated management control systems. *The Accounting Review*, 86(1), 155–184. <https://doi.org/10.2308/accr.00000010>
- Ezzamel, M. (1992). *Business Unit and Divisional Performance Measurement*. Academic Press.

- Fabozzi, F. J., Drake, P. P., & Polimeni, R. S. (2015). Responsibility Center Performance Evaluation. In F. J. Fabozzi, P. P. Drake, & R. S. Polimeni (Eds.), *The Complete CFO Handbook* (pp. 353–404). John Wiley & Sons, Inc. <https://doi.org/10.1002/9781119198055.ch12>
- Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263–282. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.07.003>
- Fowzia, R. (2011). Use of Responsibility Accounting and Measure the Satisfaction Levels of Service Organizations in Bangladesh. *International Review of Business Research Papers*, 7(5), 53–67.
- Franco, M. A. S. (2005). Pedagogia da pesquisa-ação. *Educação e Pesquisa*, 31(3), 483–502. <https://doi.org/10.1590/S1517-97022005000300011>
- Genéricos, B. (n.d.). *Missão*. Retrieved November 10, 2020, from <https://www.bluepharmagenericos.pt/Empresa>
- Gharayba, F., Debi, M. M., & Nasar, A. (2011). The extent of applying the elements of responsibility accounting in the industrial shareholding companies and its effect on the company's profitability and operational efficiency. *Administrative Sciences*, 38(1), 219–234.
- Giraud, F., Langevin, P., & Mendoza, C. (2008). Justice as a rationale for the controllability principle: A study of managers' opinions. *Management Accounting Research*, 19(1), 32–44. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2007.09.002>
- Han, Y. (2018). *Implementation of Responsibility Accounting in Electric Power Enterprises*. 148(Icitme), 152–154. <https://doi.org/10.2991/icitme-18.2018.30>
- Hanini, E. Al. (2013). *The Extent of Implementing Responsibility Accounting Features in the Jordanian Banks*. 5(1), 217–230.
- Hauge, A. L., & Knudsen, D. (2017). *Organizational Purpose in Management Control Systems*.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1998). Divisional Performance Measurement. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.94109>

- Jingna, L. (2011). Performance evaluation and international transfer pricing in foreign subsidiaries of Japanese companies : *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 6(1), 1–24.
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting*. Harvard Business School Press.
- Jordan, H., Neves, J. C. das, & Rodrigues, J. A. (2007). *O Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e dos Gestores (7ª)*. Áreas Editora, SA.
- Kaplan, R. S., & Atkinson, A. A. (1998). *Advanced Management Account* (3rd ed.). Prentice Hall International, Inc.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2008). Mastering the Management System. *Harvard Business Review*, 63–77.
- Kaur, M. (2013). Transfer Pricing Policies and Procedures and its Impact on Performance Evaluation. *Abhinav National Monthly Refereed Journal of Research in Commerce & Management*, 2(10), 30–40.
- Kennerley, M., & Neely, A. (2003). Measuring performance in a changing business environment. *International Journal of Operations and Production Management*, 23(2), 213–229. <https://doi.org/10.1108/01443570310458465>
- Kerr, S. G. (2008). Responsible Accounting For St. Joachims. *Journal of Business Case Studies (JBKS)*, 4(11), 35–48. <https://doi.org/10.19030/jbcs.v4i11.4820>
- Kober, R., Ng, J., & Paul, B. J. (2007). The interrelationship between management control mechanisms and strategy. *Management Accounting Research*, 18(4), 425–452. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2007.01.002>
- Lang, D. (1999). Responsibility centre budgeting and responsibility centre management in theory and practice. *Higher Education Management*, 11(381), 1–36.
- Langevin, P., & Mendoza, C. (2013). How can management control system fairness reduce managers' unethical behaviours? *European Management Journal*, 31(3), 209–222. <https://doi.org/10.1016/j.emj.2012.12.001>
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: A critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 207–232.

[https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(95\)00040-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(95)00040-2)

- Latorre, A. (2005). *La investigación-acción: Conocer y cambiar la práctica educativa* (3.<sup>a</sup>). Editorial Graó.
- Lewin, K. (1946). Action Research and Minority Problems. *Journal of Social Issues*, 2(4), 34–46. <https://doi.org/10.1111/j.1540-4560.1946.tb02295.x>
- Lin, Z. J., & Yu, Z. (2002). Responsibility cost control system in China: A case of management accounting application. *Management Accounting Research*, 13(4), 447–467. <https://doi.org/10.1006/mare.2002.0200>
- Lofvinga, V. (2013). *The purposes of performance dashboard use: A case of a procurement performance management SaaS provider*. Aalto University School of Business.
- Mahmud, I., Anitsal, M. M., & Anitsal, I. (2018). Revisiting responsibility accounting : What are the relationships among Responsibility Centers ? *Global Journal of Accounting and Finance*, 2(1), 84–98.
- Malik, S. (2005). *Enterprise Dashboards: Design and Best Practices for IT*. John Wiley & Sons, Inc.
- Meijaard, J., Brand, M. J., & Mosselman, M. (2005). Organizational structure and performance in Dutch small firms. *Small Business Economics*, 25(1), 83–96. <https://doi.org/10.1007/s11187-005-4259-7>
- Merchant, K. A. (1987). How and why firms disregard the controllability principle. In *Accounting and management: Field study perspectives* (pp. 316–338). Harvard Business School Press.
- Merchant, K. A., & Otley, D. T. (2006). A Review of the Literature on Control and Accountability. *Handbooks of Management Accounting Research*, 2, 785–802. [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)02013-X](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)02013-X)
- Nespeca, A., & Chiucchi, M. S. (2018). The Impact of Business Intelligence Systems on Management Accounting Systems: The Consultant's Perspective. In R. Lamboglia, A. Cardoni, R. P. Dameri, & D. Mancini (Eds.), *Network, Smart and Open, Lecture Notes in Information Systems and Organisation 24* (pp. 283–297). Springer

- International Publishing AG. [https://doi.org/10.1007/978-3-319-62636-9\\_19](https://doi.org/10.1007/978-3-319-62636-9_19)
- Nudurupati, S. S., Bititci, U. S., Kumar, V., & Chan, F. T. S. (2011). State of the art literature review on performance measurement. *Computers & Industrial Engineering*, 60(2), 279–290. <https://doi.org/10.1016/j.cie.2010.11.010>
- Okoye, E. I. (2009). Improvement of Managerial Performance in Manufacturing Organizations - An Application of Responsibility Accounting. *Journal of the Management Sciences*, 9(1). ssrn: <https://ssrn.com/abstract=1788827>
- Oliveira, J., Pereira, S., & Ribeiro, J. (2008). Investigação em Contabilidade de Gestão. In E. Editora (Ed.), *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática* (pp. 63–88).
- Otley, D. (1999). Performance management: A framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363–382. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0115>
- Provdanov, C. C., & Freitas, E. C. De. (2013). Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. In *Novo Hamburgo: Feevale*. <https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>
- Rasmussen, N., Chen, C. Y., & Bansal, M. (2012). *Business Dashboards: A Visual Catalog for Design and Deployment* (N. Rasmussen, C. Y. Chen, & M. Bansal (Eds.)). John Wiley & Sons, Inc. <https://doi.org/10.1002/9781119197904>
- Rauhamäki, J. (2014). *Business Intelligence and Management Control*. University of Turku: Turku School of Economics.
- Rikhardsson, P., & Yigitbasioglu, O. (2018). Business Intelligence & Analytics in Management Accounting Research: Status and Future Focus. *International Journal of Accounting Information Systems*, 29, 37–58. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2018.03.001>
- Ritika, & Rani, M. (2015). The Role of Responsibility Accounting in Organizational Structure. *International Journal of Science, Technology & Management*, 04(01), 185–190. [http://www.naturalspublishing.com\\_www.naturalspublishing.com/files/published/7o68x77qp617.pdf](http://www.naturalspublishing.com_www.naturalspublishing.com/files/published/7o68x77qp617.pdf)



- Rohde, C., & Rossing, C. P. (2011). *Transfer Pricing*. Department of Accounting & Auditing Copenhagen Business School.
- Ronen, J., & McKinney, G. (1970). Transfer Pricing for Divisional Autonomy. *Journal of Accounting Research*, 8(1), 99–112. <https://doi.org/10.2307/2674715>
- Santos, J. G. C. dos, Calíope, T. S., & Barros Neto, J. de P. (2017). Sessão especial - Fast Track SEMEAD: Tem ação nessa pesquisa? Um levantamento da pesquisa-ação como estratégia de pesquisa qualitativa. *REGE - Revista de Gestão*, 24(4), 336–347. <https://doi.org/10.1016/j.rege.2017.07.002>
- Santos, V., Amaral, L., & Mamede, H. (2013). Utilização do método Investigação- Ação na investigação em Criatividade no Planeamento de Sistemas de Informação. *Iberian Conference on Information Systems and Technologies, CISTI*.
- Sengul, M. (2019). Organization design as a competitive choice: an application to the study of innovation. *Journal of Organization Design*, 8(1), 1–20. <https://doi.org/10.1186/s41469-019-0063-8>
- Simons, R. (1995). Control in an age of empowerment. *Harvard Business Review*, 73(2), 80–88.
- Tuan, T. T. (2017). Application Responsibility Accounting to Sustainable Development in Vietnam Manufacturers: An Empirical Study. *Economics World*, 5(6), 573–583. <https://doi.org/10.17265/2328-7144/2017.06.009>
- Vancil, R. F., & Buddrus, L. E. (1979). *Decentralization: Managerial ambiguity by design*. Dow Jones-Irwin.
- Velcu-Laitinen, O., & Yigitbasioglu, O. M. (2012). The Use of Dashboards in Performance Management: Rvidence from Sales Managers. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 12, 39–53.
- Widener, S. K. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7–8), 757–788. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2007.01.001>
- Wieder, B., & Ossimitz, M.-L. (2015). The Impact of Business Intelligence on the Quality of Decision Making – A Mediation Model. *Procedia Computer Science*, 64, 1163–

1171. <https://doi.org/10.1016/j.procs.2015.08.599>

Yigitbasioglu, O. M., & Velcu, O. (2012). A review of dashboards in performance management: Implications for design and research. *International Journal of Accounting Information Systems*, 13(1), 41–59. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2011.08.002>

## **APÊNDICES**

## **APÊNDICE 1. Período e regime de realização do estágio**

<b>Período</b>	<b>Regime</b>
10 de fevereiro de 2020 a 13 março de 2020	presencial
1 de junho de 2020 a 31 de julho de 2020	presencial
1 agosto de 2020 a 08 de janeiro de 2021	misto

## APÊNDICE 2. Análise da concorrência: Volume de Negócios e Margem Bruta



## APÊNDICE 3. Análise da concorrência: Gastos com o Pessoal e Volume de Negócios por colaborador

### ANÁLISE DA CONCORRÊNCIA

GASTOS COM O PESSOAL E VOLUME DE NEGÓCIOS POR COLABORADOR

YOUR PARTNER THAT CARES |



SO	VN	Companhias	Nº Colaboradores	Gastos com o pessoal	Custo por pessoa	Gastos c/ Pessoal/ VN %	Δ	VN por Colaborador
12	1	Pharmakern	22	1.089.725	49.533	6,62%	-38,28%	748.451,51
10	2	Bluepharma	20	599.086	29.954	5,05%	-31,65%	592.592,36
6	3	Sandoz	48	2.837.783	59.120	10,84%	33,27%	545.639,65
5	4	KRKA	36	1.483.575	41.210	9,54%	6,22%	431.770,32
7	5	Tolife	48	2.514.693	52.389	16,17%	14,96%	323.993,42
11	6	CiclumFarma	35	2.094.632	59.847	20,22%	0,17%	295.991,17
8	7	Zentiva	35	986.275	28.179	12,45%	-	226.251,51
14	8	Azevedos	109	3.696.236	33.910	21,87%	-98,91%	155.063,54
Industriais		Industriais						
1	1	TevaPharma	62	3.078.735	49.657	7,75%	-26,21%	640.340,28
16	2	Jaba	77	3.980.293	51.692	9,88%	-6,62%	523.338,63
4	3	Mylan	55	3.781.181	68.749	16,50%	-5,84%	416.565,95
2	4	Generis	299	14.414.453	48.209	17,18%	8,36%	280.607,02
13	5	Vitoria	162	7.054.252	43.545	19,65%	0,65%	221.572,93

#### Peso dos Gastos c/ Pessoal sobre o VN

**5,05%**

#### Menores Pesos

**5,05%** **6,62%** **7,75%**

#### VN por Colaborador

**592,6K**

#### Maiores Valores

**748,5K** **640,3K** **592,6K**

## APÊNDICE 4. Análise da concorrência: Peso do EBIT no Volume de Negócios

### ANÁLISE DA CONCORRÊNCIA

PESO DO EBIT NO VOLUME DE NEGÓCIOS

YOUR PARTNER THAT CARES |



SO	RK	Companhias	EBIT	EBIT / VN %
7	1	Tolife	1.218.002,50	7,83%
12	2	Pharma kern	1.256.344,87	7,63%
10	3	Bluepharma	793.930,01	6,70%
6	4	Sandoz	1.329.524,00	5,08%
8	5	Zentiva	356.345,94	4,50%
5	6	KRKA	467.591,08	3,01%
14	7	Azevedos	506.363,00	3,00%
11	8	CiclumFarma	289.069,86	2,79%
<b>Industriais</b>				
16	1	Jaba	4.184.417,18	10,38%
1	2	Teva Pharma	2.410.199,50	6,07%
13	3	Vitoria	1.168.993,75	3,26%
2	4	Generis	-3.111.432,02	-3,71%
4	5	Mylan	-2.426.726,00	-10,59%

#### Peso do EBIT em relação VN

**bluepharma®**  
GENÉRICOS +6,70%

#### Maiores EBIT/VN %

**JABA RECORDATI**  
10,38%

**toLife**  
+7,83%

**KERN**  
+7,63%

#### Menores EBIT/VN %

**Mylan**  
-10,59%

**Generis®**  
-3,71%

**Cidum**  
+2,79%

## APÊNDICE 5. Análise da concorrência: Relação entre Volume de Negócios, Margem Bruta e Resultados Líquidos

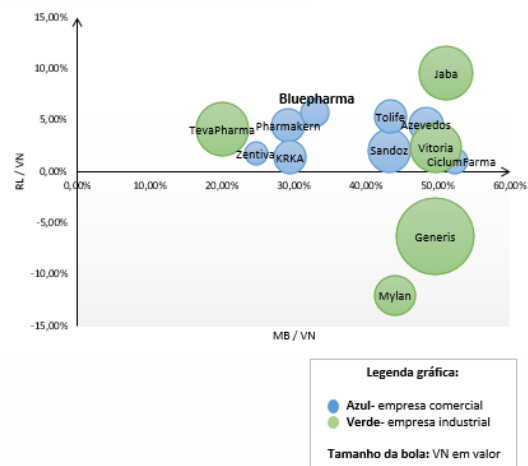
### ANÁLISE DA CONCORRÊNCIA

RELAÇÃO ENTRE VOLUME DE NEGÓCIOS, MARGEM BRUTA E RESULTADOS LÍQUIDOS

YOUR PARTNER THAT CARES |



Companies	VN	MB	RL	MB / VN	RL / VN
	Eur	Eur	Eur	%	%
Sandoz	26.190.703	11.321.747	549.418	43,23%	2,10%
Azevedos	16.901.926	8.165.651	786.383	48,31%	4,65%
Pharmakern	16.465.933	4.807.882	753.103	29,20%	4,57%
Tolife	15.551.684	6.749.383	839.138	43,40%	5,40%
KRKA	15.543.732	4.577.138	224.533	29,45%	1,44%
Bluepharma	11.851.847	3.896.263	689.707	32,87%	5,82%
CiclumFarma	10.359.691	5.424.140	109.992	52,36%	1,06%
Zentiva	7.918.803	1.954.852	140.385	24,69%	1,77%
Generis	83.901.499	41.613.857	-5.239.160	49,60%	-6,24%
Jaba	40.297.075	20.610.097	3.878.087	51,15%	9,62%
TevaPharma	<b>39.701.097</b>	<b>7.958.543</b>	<b>1.666.192</b>	<b>20,05%</b>	<b>4,20%</b>
Vitoria	35.894.815	17.840.267	847.801	49,70%	2,36%
Mylan	22.911.127	10.084.367	-2.756.087	44,02%	-12,03%





## APÊNDICE 6. Guião de Entrevista

### Guia da Entrevista - Entrevista Semiestruturada

Guia da Entrevista
<b>Entrevistador:</b> Nelma Rosa (estagiária)
<b>Entrevistado:</b> João Veloso (Diretor Financeiro da Bluepharma Genéricos)
<b>Objetivo:</b> Diagnóstico do contexto por detrás da criação do projeto e a sua principal finalidade
<p>Questões:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Antes de começarmos a falar do projeto, gostaria que me explicasse como é, atualmente, o processo de avaliação de desempenho na empresa. Que instrumentos usam para avaliar o desempenho, quem são os avaliados e os avaliadores?</li><li>2. Quais são os indicadores utilizados?</li><li>3. Como é feito o reporte do desempenho (quem reporta, a quem, em que suporte e com que frequência?)</li><li>4. Como surgiu a ideia desde projeto, isto é, da criação de centros de responsabilidade na empresa e adicionalmente de <i>dashboards</i> para avaliar o desempenho destes no <i>PowerBi</i>? E que necessidades pretendiam ver supridas?</li><li>5. Que critérios foram usados para delimitação e definição dos centros de responsabilidade?</li><li>6. A quem é atribuído a responsabilidade por cada centro?</li><li>7. Qual é o nível de responsabilidade e de autonomia de cada centro?</li><li>8. O organograma da empresa reflete a estrutura dos centros definidos, isto é, transmite a responsabilidade e delimita as áreas de atuação de cada centro?</li><li>9. Quem serão os principais utilizadores do <i>dashboard</i>?</li><li>10. Que tipo de decisões pretende que o <i>dashboard</i> o ajude a tomar, isto é que informações pretende que o <i>dashboard</i> apresente de forma geral?</li></ol>
Notas: